



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10640.723822/2011-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2801-003.826 – 1ª Turma Especial
Sessão de 05 de novembro de 2014
Matéria IRPF
Recorrente MARCIA ROGÉRIA DE ALMEIDA LAMEGO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010, 2011

MULTA NO PERCENTUAL DE 150%. LEGALIDADE. LEI 9.430/1996. SÚMULA CARF Nº 2. ARTIGO 26-A DO PAF.

Constatada a existência de infração à legislação tributária, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, no percentual estabelecido legalmente. A compatibilidade da lei com o sistema constitucional não é matéria a ser tratada em sede de julgamento administrativo, conforme o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.941/2009. Ademais, conforme sua Súmula nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PROCEDIMENTO FISCAL. GLOSA DE DEDUÇÕES. DIRPF QUE AUMENTAM VALOR DE RESTITUIÇÃO. REITERAÇÃO. FRAUDE. INTENÇÃO DO AGENTE. CARACTERIZAÇÃO. MULTA QUALIFICADA - 150%. LEGALIDADE.

A transmissão de declarações que incluíram deliberadamente deduções da base de cálculo do imposto que o contribuinte sabia inexistentes configuram o evidente intuito de fraudar o Fisco. O dolo está demonstrado na vontade do agente em alcançar o resultado pretendido, ou seja, restituições de imposto maiores que o devido. Assim, acertada a aplicação da multa no percentual de 150%, como previsto em dispositivo legal.

IRPF. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. PRESENÇA DE INDÍCIOS EM DESFAVOR DOS RECIBOS. INTIMAÇÃO FISCAL. ÔNUS DE COMPROVAÇÃO ATRIBUÍDO AO CONTRIBUINTE.

Recibos emitidos por profissionais da área de saúde com observância aos requisitos legais, em regra, são documentos hábeis para comprovar dedução de despesas médicas. Entretanto, todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º), quando existentes indícios que desabonam os

recibos, o que implica não admitir a dedução por ausência de outros elementos de prova.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin – Presidente.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, José Valdemir da Silva, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Marcio Henrique Sales Parada e Flavio Araujo Rodrigues Torres.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto como relatório aquele elaborado pela Autoridade Julgadora de 1ª instância (fl. 153), que complemento ao final:

*Trata o presente processo dos lançamentos formalizados mediante: 1º) Auto de Infração de fls.02/10, lavrado pela Fiscalização em 25/10/2011, contra a contribuinte retro identificada, que resultou na diminuição do **Imposto a Restituir** apurado nas Declarações de Ajuste Anual referentes aos exercícios financeiros de 2010 e 2011, de R\$ 13.382,10 para **R\$ 2.657,10** e de R\$ 8.596,51 para **R\$ 1.721,51**, respectivamente, e 2º) Auto de Infração de fls.13/18, lavrado pela Fiscalização em 25/10/2011, contra a contribuinte retro identificada, que lhe exige a **multa de ofício isolada** (passível de redução) prevista no artigo 44, inciso I, parágrafo 5º, da Lei nº 9.430/1996, com nova redação dada pelas Lei nº 11.488/2007 e Lei nº 12.249/2010, referente aos exercícios financeiros de 2010 e 2011, no valor de **R\$ 13.200,00**, sujeita a juros de mora na data do efetivo pagamento.*

*O lançamento efetuado decorreu da apuração, pela autoridade revisora, das infrações “**dedução indevida de despesas com instrução**”, ocorrida no ano calendário de 2010, na importância de **R\$ 630,00** e “**dedução indevida de despesas médicas**”, ocorrida nos anos calendário de 2009 e 2010, nas importâncias de **R\$ 39.000,00** e **R\$ 24.370,00** respectivamente, tudo conforme expresso no item “**Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal**”*

de fls.05/06 – parte integrante do Auto de Infração contestado – e Relatório Fiscal de fls.31/46.

Foi aplicada a multa de ofício isolada acima citada por ter concluído o fiscal autuante que se encontra configurado, em tese, na infração “dedução indevida de despesas médicas” relativa aos profissionais liberais Erlinson Ferreira, CPF 199.109.38880, e Marcos Vinicius Machado Fontes, CPF 056.548.79650, a ocorrência de crime contra a Ordem Tributária, conforme expresso no Relatório Fiscal acima mencionado.

Protocolizou-se ainda o processo administrativo 10640.000298/201137, também em nome da autuada, que trata da Representação Fiscal para Fins Penais visto que a autoridade lançadora entendeu ter ficado demonstrada, em tese, para os pagamentos relativos aos mencionados profissionais liberais, a ocorrência de fatos que configurariam crime contra a Ordem Tributária, consoante definido pelos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Em sua peça impugnatória de fls.129/140, a contribuinte contesta o lançamento efetuado, argumentando, em apertada síntese, que: 1) “O fato de o profissional ser considerado inidôneo pela Receita Federal não o impede de exercer suas atividades e praticar atos relacionados à medicina. Cabe ao respectivo Conselho a fiscalização da legalidade da profissão”; 2) Os pagamentos de despesas médicas informadas pela contribuinte como efetuados ao fisioterapeuta Marcus Vinicius Machado Fontes “se referem verdadeiramente a serviços médicos prestados pelo profissional Erlinson Ferreira”, o qual “alegando ser o mesmo seu sócio e que o recibo era do mesmo consultório, não havendo motivos para não aceitar os respectivos recibos, induzindo a paciente ao erro”; 3) “O recibo é uma prova de boa-fé do contribuinte, até que a fiscalização prove o contrário. Não foi o que fez o Fisco, não produziu provas contra a contribuinte, apenas apresentou suposições”; 4) “Os preços praticados pelos profissionais liberais são livres, sendo que cada profissional faz o seu preço em função de sua especialização, do seu conhecimento na mídia e pelos resultados produzidos”; 5) A contribuinte prontamente apresentou os documentos solicitados pelo Fisco “e, se persistiu a dúvida, caberia ao fiscal autuante analisar a outra parte e cobrar providências, por ventura, de quem errou ou se omitiu”; 6) Quanto aos recibos emitidos pelos demais profissionais liberais, “o fato de ter a contribuinte justificado que havia sido pagos aos profissionais liberais os serviços prestados, em dinheiro, não tira a boa-fé dos documentos”; 7) Incabível a aplicação da multa de 150% visto que “o Fisco não aceitou os documentos apresentados mas não comprovou o dolo do contribuinte”.

Para corroborar seus argumentos, a autuada cita artigos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente e da Constituição Federal do Brasil, bem como ementas e trechos de

vários Acórdãos proferidos pelo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

A primeira instância de julgamento, em resumo, assim dispôs:

1 - Não era competente para manifestar-se sobre a constitucionalidade da legislação tributária. Quanto à alegação de cerceamento de defesa, entendeu que a autoridade fiscal não cometera nenhuma irregularidade em seu procedimento.

2 - A dedução indevida com despesas com instrução (R\$ 630,00), glosadas pela Fiscalização foi considerada matéria não expressamente questionada e fora do litígio.

3 - Citou os artigos do RIR/1999 e da Lei nº 9.250, de 1995, para sustentar as condições em que despesas com médicos e afins podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto. Tratou das glosas efetuadas e dispôs que, em princípio, admite-se o recibo como comprovação do pagamento, porém, existindo dúvidas quanto a sua veracidade, o Fisco pode exigir do contribuinte provas complementares.

4 - Em relação à multa de ofício aplicada, defendeu a legalidade, inclusive em relação ao percentual majorado, de 150%, quanto às despesas relativas aos profissionais Erlinson Ferreira e Marcus Vinicius Machado Fontes, dizendo que os fatos foram comprovados pela DRF/Juiz de Fora, em procedimento fiscal.

Assim, decidiu-se pela improcedência da Impugnação, mantendo-se o lançamento efetuado.

Cientificada dessa decisão em 30/03/2012 (sexta feira), conforme Aviso de Recebimento na folha 163, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, via postal, em 30/04/2012, conforme envelope com carimbo de postagem na folha 168. Em sede de recurso, em suma, assim manifesta sua inconformidade:

- é inadmissível que o Fisco aplique multa de 150%, simplesmente por presunção. Diz-se vítima de profissionais inescrupulosos e falsários e não pode arcar com o ônus de fiscalizar os mesmos.

- o fato de não ter comprovado determinadas despesas é justificado pelo extravio dos documentos, conforme já explicara, juntando boletim de ocorrência policial.

- os demais recibos glosados, sobre os quais foi aplicada multa de 75% são idôneos, cabendo ao Fisco provar a inidoneidade.

- trata do percentual da multa, pugnando pela aplicação do critério da razoabilidade.

- PEDE, então, que seja cancelado o débito fiscal ou, alternativamente, que seja retirada a multa, uma vez que não está "rastreada em legalidade".

É o relatório.

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro a seguir é a identificada após a digitalização do processo, transformado em meio eletrônico (*arquivo.pdf*).

Bem, no recurso administrativo, recorre-se da decisão de 1ª instância, da DRJ. A lide deve ser delimitada, de forma a conferir ao processo a eficiência, a segurança e a confiança, a fim de atingir seus objetivos.

A Recorrente não volta a manifestar-se sobre nulidade do procedimento, alegando cerceamento de defesa; também não questiona o disposto sobre a glosa de despesas com instrução, que foram reputadas fora de litígio pelo Julgador *a quo*. Assim, nada a se tratar sobre tais matérias.

Não havendo preliminares, passemos ao mérito.

MÉRITO

1. DA MULTA APLICADA

Identifico no recurso que a contribuinte insurge-se especialmente sobre a aplicação da multa de 150%, não obstante questione também a multa aplicada sobre determinada parcela do lançamento, no percentual de 75%. Assim sendo, tratemos primeiramente desse aspecto.

Manifesta-se contrariamente à aplicação da multa duplicada, no percentual de 150%, entendendo que não estaria caracterizado o “*evidente intuito de fraude*”, alegado pela Fiscalização tampouco demonstrado o dolo específico na conduta do agente.

Na declaração de ajuste das pessoas físicas, analisa-se as mutações patrimoniais, relativas aos ingressos de renda, podendo ser deduzidas algumas despesas, referentes a decréscimos desse mesmo patrimônio.

Segundo CARRAZZA, que sublinho para destacar:

“...renda é a disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos...é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. (CARRAZZA, Roque Antônio, A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. RDDT 154, jul/2008, p. 109 Apud PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.282)

Também de ser destacado que o imposto sobre a renda é tributo sujeito a lançamento por homologação, o que significa dizer, conforme artigo 150 do Código Tributário Nacional – CTN, que compete ao sujeito passivo verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e efetuar o pagamento no prazo, cabendo ao Fisco apenas a conferência da apuração e do pagamento realizados.

Feitas essas considerações, passemos ao caso concreto do recurso.

A lei 4.502/64, art. 72, conceituou fraude como “*toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*”

Já por dolo ou conduta dolosa entende-se:

“...a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso... é saber e querer a realização do tipo objetivo de um delito. O dolo é, de certo modo, a imagem reflexa subjetiva do tipo objetivo da situação fática representada normativamente. A conduta dolosa é mais perigosa – e deve ser punida mais gravemente – do que a culposa.” (PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*, 6 ed. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p.113, Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário*....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p. 1062)

Ora, a contribuinte reconhece que jamais submeteu-se a tratamento com o profissional Marcus Vinicius Machado Fontes. Alega que foi paciente de Erlison Ferreira, em sessões de fonoaudiologia e que este, alegando não poder mais emitir recibos, emitiu-os em nome do outro, que seria seu "sócio", na mesma clínica. O primeiro seria fisioterapeuta, o segundo seria fonoaudiólogo.

Observo, por exemplo, que na DIRPF/2010 foi declarada despesa de R\$ 18.000,00 com Erlison Ferreira e mais despesa de R\$ 14.000,00 com Marcus Vinicius Machado Fontes. Ou seja, se todo o tratamento foi realizado com o primeiro, como alega a Recorrente, gastou só em fonoaudiologia R\$ 32.000,00, em 2009. Isso corresponde a mais de 20% do total de seus rendimentos. No Relatório Fiscal, consta que o profissional cobrava entre R\$ 40,00 e R\$ 50,00 reais por sessão. Assim, a contribuinte teria se submetido, pelo preço maior, a 640 sessões de fonoaudiologia, naquele ano que teve apenas 365 dias.

Não bastante, ao contrário do que alega a Recorrente, a Fiscalização tratou de intimar os emitentes dos recibos e aprofundar seu procedimento junto aos mesmos, como consta do Relatório Fiscal e dos termos de depoimentos que integram estes autos.

Marcus Vinicius Machado Fontes negou que tenha emitido recibos, estava com o registro irregular junto ao Conselho de classe e disse que fora vítima de fraude. Erlinson Ferreira não declarou a renda e foi demonstrado, através de elementos, inclusive matemáticos, que não prestara os serviços correspondentes ao total de recibos emitidos em seu nome.

Os recibos são todos em valores "redondos" de R\$ 500,00 e R\$ 1.000,00, emitidos mensalmente, o que leva a imaginar que todos os meses submetia-se a igual número de sessões, mais de uma por dia. (fls. 68 a 100)

Ante o exposto, considerando a realidade destes autos, inclusive o aspecto subjetivo da contribuinte, entendo que restou configurada a fraude ao serem transmitidas declarações com o claro objetivo de auferir valores maiores e indevidos de restituição de imposto de renda. Não há que se falar em "erro" ou "equivoco" nessa conduta. Admite inclusive ter-se valido de recibos de fisioterapeuta que jamais consultou.

Destaco que aqui se trata dos anos calendário de 2009 e 2010, mas que o Fisco também apurou irregularidades de mesma matéria nos anos de 2007 e 2008. Foram lavrados Autos de Infração em processos administrativos separados uma vez que nos exercícios de 2008 e 2009 apurou-se imposto a pagar e nos exercícios de 2010 e 2011 apurou-se redução de saldo de imposto a restituir.

A fraude reduziu o valor do imposto devido (retido na fonte) ao auferir restituição maior que a devida. Portanto, correta a aplicação da multa no percentual de 150%, como entendida pela Autoridade Fiscal.

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, "*é a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação da penalidade...É aplicada quando a Administração demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco*" (CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 21 ed. Saraiva, 2009, p 581)

Constatada a existência de infração à legislação tributária, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Se o percentual das multas estabelecido legalmente atende ao sistema constitucional ou não, não é matéria a ser tratada em sede de julgamento administrativo, conforme o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.941/2009. Não há, portanto, que se falar em razoabilidade.

O lançamento é ato administrativo plenamente vinculado à lei. O Fiscal, tampouco o Julgador, não escolhe qual o "peso" da multa que deve ser aplicada. Aplica-se a lei ao caso concreto, somente.

Bem, a Recorrente admite que tais recibos são decorrentes da ação de "falsários", entretanto, ao incluí-los em suas declarações de ajuste anual, valendo-se dos mesmos para auferir vantagem, discordo que "não tenha compactuado com eles".

2. DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS.

Bem, pelo exposto, creio desnecessário discorrer sobre a glosa das despesas, no valor de R\$ 32.000,00 em 2009, e de R\$ 16.000,00 em 2010, declaradas como gastos com os profissionais Erlinson Ferreira e Marcus Vinicius Machado Fontes. Pelo todo tratado no item anterior, devem mesmo ser mantida.

Em relação aos demais recibos, que não foram aceitos, tendo em vista que a contribuinte valeu-se de recibos inidôneos, e em valor expressivo, entendeu a Fiscalização pela aplicação do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, tendo intimado a interessada, conforme Termo de Solicitação de Esclarecimentos, na folha 65, a apresentar documentação

comprobatória do efetivo pagamento pelos serviços médicos e afins consumidos nos anos em comento.

O Regulamento do Imposto de Renda em seu artigo 73, comanda o seguinte:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificção, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 3.º).

§ 1.º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4.º).

Entendo que não agiu com excesso a Fiscalização ao entender, em vista dos depoimentos dados pelos profissionais supracitados e do valor das deduções pleiteadas, por exigir a comprovação do efetivo pagamento. O recibo faz prova, salvo em casos como este. Na folha 41/42, o Auditor Fiscal fundamentou seu entendimento, em Relatório.

E a contribuinte não comprovou o efetivo pagamento de nenhuma das despesas glosadas, nem para a Fiscalização, nem na fase litigiosa do procedimento, inaugurada com a apresentação da impugnação. Ao recurso, nenhum documento foi anexado.

Há também o caso das glosas onde sequer foi apresentado recibo, sob a alegação de extravio. Mas, poderia ter solicitado nova cópia ao regular emitente, se quisesse, uma vez que os médicos costumam guardar as fichas e prontuários de seus pacientes.

Bem, quanto a essas despesas, glosadas por falta de comprovação do efetivo pagamento, aplicou-se a multa de 75% que, como já expusemos acima, decorre de lei.

CONCLUSÃO

A utilização de recibos médicos comprovadamente inidôneos autoriza a glosa dos mesmos e aplicação da multa no percentual de 150%, considerando o evidente intuito de fraude e a conduta dolosa.

Uma vez verificada a utilização de recibos inidôneos, legítimo o procedimento fiscal de exigir a comprovação do efetivo pagamento das demais despesas médicas declaradas, com base no artigo 73 do Regulamento do Imposto de Renda. Não comprovado o desembolso, correta a glosa efetuada. O mesmo em relação a despesas para as quais sequer foi apresentado recibo, sendo que a estas parcelas aplica-se, como previsto em lei, a multa de 75%.

Face ao exposto, **VOTO por negar provimento ao recurso.**

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

Processo nº 10640.723822/2011-41
Acórdão n.º **2801-003.826**

S2-TE01
Fl. 180

CÓPIA