



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

Processo nº 10660.002147/2007-07
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-007.097 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2019
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
Recorrente CÁRMEN LÚCIA COELHO DOS PASSOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001, 2002, 2003

DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS.

Na falta de comprovação, por documentos hábeis, da efetiva prestação dos serviços médicos e/ou do correspondente pagamento, é de se manter a glosa das despesas médicas declaradas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

Caracterizado o evidente intuito de fraude, a multa de ofício deve ser qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Sergio da Silva - Relator.

Participaram ainda da sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Gregório Rechmann Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luís Henrique Dias Lima, Maurício Nogueira Righetti, Paulo Sergio da Silva, Renata Toratti Cassini e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 364 a 366) pelo qual a recorrente se indispõe contra decisão em que a autoridade de piso considerou improcedente impugnação contra lançamento de IRPF (ref. ao exercício 2002) no montante de R\$ 27.521,40 (além de acréscimos legais), incidente sobre valores resultantes de glosas de despesas médicas.

Conforme consta do relatório da decisão recorrida, a autuada contestou o lançamento do crédito mediante os seguintes termos:

1 – que o agente fiscalizador simplesmente “presumiu” serem indevidas as deduções por ela pleiteadas em face de recibos confeccionados pela cirurgiã-dentista Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho, CPF 772.677.616-15, uma vez que tal *profissional “teria admitido a ‘venda’ de recibos para ‘várias pessoas’ nos anos-calendários de 2000 a 2003”* (grifos originais);

2 – que as demais despesas glosadas referentes ao ano-calendário de 2001 encontram-se devidamente corroboradas, tanto no que tange à realização dos serviços, quanto no que concerne à efetividade do desembolso dos valores pagos, consoante a documentação colacionada à presente peça contestatória;

3 – que as alegações contidas no item anterior valem também para os serviços prestados à peticionária, no ano de 2004, por Elisa Vilhena Dias Reis e, ano-calendário de 2005, por Stefânia Martins C. Scalon, Vanessa M. Carvalho Coelho e Michele Coelho Bahia;

4 – que no atinente às demais glosas, embora não possua provas da efetiva fruição dos serviços prestados, já foram os pagamentos correspondentes realmente comprovados;

5 – que o agravamento da penalidade, com relação aos valores declarados como pagos a Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho, não procede, haja vista que a simples declaração da referida profissional de que teria promovido a “venda” de recibos a pessoas diversas, por si só não é suficiente “*para a caracterização de fraude, passível de aplicação da multa de 150%*”;

6 – que o procedimento do Fisco descrito no item anterior é, no seu entender, assaz temerário, pois se adotado permite que profissionais liberais, sob a alegação de que ‘venderam’ recibos, venham afastar a tributação de seus honorários, com um apenamento, por falsificação de documentos, não superior ao aplicado ao sonegador;

7 – que não logrou êxito ao tentar contatar a profissional Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho, no sentido de obter documentação comprobatória da prestação dos serviços questionados pelo Fisco.

À vista do exposto, requer a litigante, não só, que sejam considerados os documentos ora juntados aos autos com o intuito de amparar parte das deduções glosadas, mas também, que, mesmo não tendo sido atendida a prerrogativa concedida pela lei à autoridade revisora de requerer a corroboração de serviços utilizados com dedução no atinente a Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho, seja reduzida a multa aplicada, por não caracterizada a fraude argüida.

Ao decidir o caso, a autoridade de piso considerou que houve decadência dos créditos tributários relacionados aos fatos geradores ocorridos no ano de 2001 e, quanto aos demais valores lançados, entendeu que a contribuinte não demonstrou a ocorrência das despesas médicas declaradas em DIRPF, mantendo o auto de infração.

Irresignada, a contribuinte protocolou o presente recurso voluntário que, em síntese, reproduz as mesmas alegações apresentadas à DRJ, ou seja, de que de fato houve as despesas declaradas, desta feita reforçando apenas que não cabe a presunção de existência de dolo na conduta examinada, mas sim a demonstração de sua efetiva ocorrência, de forma a justificar a aplicação da multa em sua forma qualificada.

Ao final, a recorrente pede o cancelamento dos débitos incidentes sobre as despesas médicas por ela demonstras ou, ao menos, que seja cancelada a multa qualificada, bem como o reconhecimento de decadência em relação aos fatos ocorridos no ano-calendário de 2001.

É o relatório

Voto

Conselheiro Paulo Sergio da Silva, Relator.

Da admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais para sua admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Quanto à decadência

Quanto à preliminar de decadência, tal matéria não deve aqui ser conhecida, posto que a autoridade de piso, de ofício, decidiu pela decadência do direito de o fisco lançar os créditos incidentes sobre os fatos geradores apontados para o ano-calendário de 2001, sendo, portanto, incontroversa tal matéria, conforme se verifica no seguinte excerto do acórdão recorrido.

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento:

a) por maioria de votos, em acatar a preliminar de decadência argüida pela relatora no que tange tão-somente à parcela do imposto suplementar atinente ao EF 2002, na monta de R\$ 2.579,50 (dois mil, quinhentos e setenta e nove reais e cinquenta centavos), lançada com a multa proporcional no percentual de 75%, no valor de R\$ 1.934,62 (mil, novecentos e trinta e quatro reais e sessenta e dois centavos), o que exime a contribuinte do respectivo recolhimento.

Quanto aos fatos geradores apontados

Analisado o presente recurso voluntário em conjunto com a impugnação apresentada à autoridade de piso, verifica-se a recorrente tão-somente reafirma os argumentos apresentados no primeiro grau administrativo, sem que tenham sido apresentados quaisquer documentos, fatos ou fundamentos que já não tenham sido devidamente analisados pela DRJ. Diante disso, por refletir o entendimento a ser aplicado no presente voto, colaciona-se abaixo trecho da decisão recorrida (fls 328 a 356):

Especificamente, no concernente às deduções fundamentadas em recibos emitidos por Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho, nos totais de R\$ 5.000,00 (fls. 35/36) e R\$ 22.500,00 (fls. 40/46), atinentes respectivamente aos exercícios financeiros de 2002 e 2003, é de se observar que o “Termo de Declaração” prestado pela aludida profissional à fl. 123, invalida-os como elementos de prova, quer no que se refere aos serviços ali mencionados, quer no que tange aos valores envolvidos.

Ainda que no “Termo” supra não conste a expressa menção de quais recibos foram “vendidos” ou dos destinatários desses, não há, diante da situação fática, como se acatar qualquer dedução vinculada a esses sem que outras provas sejam oferecidas pelos contribuintes que deles tenham se utilizado com tal fito.

Dessa forma, no caso concreto, só restava à impugnante demonstrar que efetivamente usufruía os aludidos serviços e realizara os competentes pagamentos.

Quanto aos serviços, a peticionária apenas alega não ter logrado êxito ao tentar contatar a referida profissional. Por sua vez, no que se refere aos respectivos pagamentos, requer, tão-somente, em sendo o caso, que seja reduzida a multa agravada aplicada sobre o imposto decorrente de tal glosa, ou seja, não demonstra a realização dos referidos desembolsos.

Conseqüentemente, correto o procedimento fiscal que não acolheu as quantias em questão como dedutíveis, ressalvando-se que o cabimento, ou não, do apenamento agravado aplicado sobre o tributo exigido em face de tal glosa será objeto, ainda ao longo do presente voto, de exame por parte desta relatora.

Já, no que diz respeito às demais glosa procedidas pela autoridade lançadora, cumpre a esta autoridade julgadora ressaltar que, ainda que, sem qualquer exame mais profundo, se considere parte dos serviços questionados corroborados pela documentação apensada pelo pólo passivo às fls. 139/162, não existem nos autos provas da efetividade da realização dos dispêndios a eles correspondentes.

Tal como na espécie, tendo ocorrido por parte do Fisco dúvidas, não só com referência à fruição dos serviços, mas também com relação à real ocorrência dos respectivos desembolsos, cabe à autoridade fiscal, visando formar sua convicção, exigir outros meios de

provas da fiscalizada concernentes aos ditos pagamentos, tais como seriam a apresentação de *cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e*, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, *extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados em relação aos pagamentos em questão*, ou ainda seriam outros julgados convenientes, desde que surtíssem os efeitos legais desejados.

Nesse momento, cabe apresentar uma noção básica da teoria da prova no âmbito administrativo. Na busca da verdade material, o julgador forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única - concludente por si só - mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato. Ele não está adstrito a uma pré-estabelecida hierarquização dos meios de prova, podendo firmar sua convicção a partir do cotejo de elementos de variada ordem - desde que estejam esses, por óbvio, devidamente juntados ao processo.

Assim é no processo administrativo fiscal porque, nesta seara, a comprovação fática do ilícito raramente é passível de ser produzida por uma prova única, isolada. No âmbito dos ilícitos de ordem tributária dificilmente ter-se-á um documento que ateste, isolada e inequivocamente, a prática de tais ilícitos; a prova única, aliás, só seria possível, praticamente, a partir de uma confissão expressa do infrator, circunstância que dificilmente se terá, por mais evidentes que sejam os fatos.

Portanto, a autuada, na fase impugnatória, perdeu a oportunidade de comprovar o efetivo pagamento de deduções questionadas pelo Fisco, não acostando aos autos quaisquer documentos e/ou provas adicionais que robustecessem as informações expressas em recibos já analisados pela Fiscalização e nos quadros referentes a “Pagamentos e Doações Efetuados” das declarações auditadas.

E, na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam ilidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e o interessado não a faz - porque não pode ou porque não quer -, é lícito concluir que tais operações não ocorreram de fato, tendo sido registradas unicamente com o fito de reduzir indevidamente a base de cálculo tributável.

Por fim, vale frisar que, segundo os arts. 15 e 16, III, e § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação conferida pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993 e pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 1997, cabe ao interessado instruir a impugnação com os documentos em que se fundamentar, precluindo esse direito se não exercido no momento oportuno.

Assim, conclui-se que a utilização, para caracterizar “Despesas Médicas”, de recibos sem a prova dos desembolsos representativos dos pagamentos supostamente realizados, autoriza a glosa da dedução pleiteada a este título e a tributação dos valores correspondentes.

Ou seja, também as demais glosas de “Despesas Médicas” procedidas pelo autuante, que não aquelas referentes a pagamentos declarados como efetuados em favor de Cláudia Maria Basil Antônio Carvalho, não que ser mantidas por esta relatora.

Quanto à alegação falta de comprovação de dolo

Quanto ao pedido para que seja afastada a qualificação da multa de ofício aplica, em razão de não ter sido demonstrado dolo na condutada da recorrente, posto que os tributos exigidos no Exec. 2002 já foram afastados pela decadência no juízo anterior, cabe

esclarecer que a imposição de multa qualificada aqui examinada cinge-se ao IRPF incidente sobre despesas médicas no valor de R\$ 22.500,00, declaradas pela recorrente no DIRPF Exercício 2003, quanto a serviços médicos prestados pela Dra. Claudia Maria Basil Antônio Carvalho.

Sobre tal alegação, em razão de, mais uma vez, a contribuinte não haver apresentado qualquer argumentação, documento ou fato diferente dos analisados pela DRJ e pelo entendimento adotado no presente voto refletir o exposto no acórdão recorrido, reproduz-se abaixo trecho daquela decisão:

Quanto à aplicação da multa agravada sobre o imposto suplementar decorrente da glosa de dispêndios realizados a favor da profissional nominalmente acima citada, cabe

registrar que não procedeu a autoridade lançadora com fulcro apenas em meras presunções, como afirma, o pólo passivo em sua defesa.

O termo de fl. 123 é claro ao demonstrar que a referida profissional emitia recibos ideologicamente falsos, cobrando entre 1 a 2% dos valores neles expressos. Quando a Fiscalização afirmou “em tese” que tais recibos eram falsos, simplesmente concedeu à contribuinte, nos termos que lhe assegura a legislação, direito à ampla defesa e à apresentação de provas em contrário.

Se a peticionária não o faz, forçosamente a tese se confirma e, por conseguinte, ratifica-se a infração à legislação tributária.

Saliente-se que o crime cometido pela citada profissional, acerca da emissão de recibos “graciosos”, tem realmente embasamento legal próprio, o que não torna menos criminoso aquele que se beneficiou desses documentos e pagou a respectiva comissão, caracterizando o concurso de pessoas para a consumação do ilícito.

Por fim, é de se reproduzir a legislação pertinente ao agravamento da penalidade aplicada, qual seja, o art. 44, I e II, da Lei 9.430/96:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007).”

I – (...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007).”

Os arts. 71, 72 e 73, Lei nº 4.502/1964 estão abaixo transcritos:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II- das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é 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.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Assim, de acordo com a legislação transcrita, a caracterização dos casos de sonegação, fraude ou conluio pressupõe a ocorrência de comportamento doloso do agente.

Processo nº 10660.002147/2007-07
Acórdão n.º **2402-007.097**

S2-C4T2
Fl. 375

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o **crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo**. A doutrina afirma, ainda, que o dolo é composto de dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Ou seja, tem-se em tela **penalidade pecuniária de natureza punitiva e desincentivadora**, na qual o dolo é elemento qualificador na graduação da pena.

Por todo o exposto, considero ter ficado caracterizada, no presente caso, a ação dolosa por parte da interessada, quando utilizou para amparar deduções recibos considerados inidôneos pela fiscalização, tomando, pois, como irrepreensível a aplicação pelo agente fiscal da multa qualificada.

Conclusão

Posto isso, voto por **CONHECER PARCIALMENTE** do recurso e, na parte conhecida, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, mantendo o crédito tributário discutido.

Assinado digitalmente

Paulo Sergio da Silva – Relator