



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.002141/2007-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-007.375 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de junho de 2019
Recorrente RAYMUNDO PITTA LIMA FILHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

DEDUÇÃO DE DESPESAS.

A dedução das despesas limita-se a pagamentos especificados, relacionados ao contribuinte e seus dependentes e comprovados mediante documentação hábil e idônea.

MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO CABAL DA OCORRÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA. EXCLUSÃO.

Deve ser afastada a multa qualificada quando não se extrai dos autos a comprovação cabal da ocorrência de conduta dolosa do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, excluindo-se a qualificadora da multa aplicada, com a redução do seu percentual ao patamar ordinário de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, João Victor Ribeiro Aldinucci, Paulo Sérgio da Silva, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente Convocado), Maurício Nogueira Righetti, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 3ª Tuma da DRJ/SDR, consubstanciada no Acórdão nº 15-14.913, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório do referido Acórdão, tem-se que:

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Salvador emitiu em nome do contribuinte acima identificado Auto de Infração (fls. 6/10), referente ao imposto de renda pessoa física, exercícios 2003, 2004 e 2005; anos-calendário 2002, 2003 e 2004, decorrente de procedimento fiscal, do qual o contribuinte foi cientificado em 24/01/2007.

Foram glosadas deduções relativas a previdência oficial, previdência privada, despesas com dependente, despesas com instrução e despesas médicas, em virtude de não terem sido comprovadas no curso do procedimento de fiscalização do qual foi regularmente intimado, resultando na apuração de imposto suplementar de R\$ 28.500,89, acrescido de multa de ofício e de juros, totalizando R\$ 81.690,95.

Na impugnação (fl. 63/67), o contribuinte, inicialmente, alega que em maio de 2005 apresentou toda a documentação relativa ao exercício 2003 à RFB e que os reapresentou à fiscalização em março de 2007. Quanto à parte da documentação comprobatória das deduções dos exercícios 2004 e 2005, ficou impossibilitado de apresentar porque, em 14/02/2007, seu carro foi arrombado e, entre outros itens, subtraíram um "envelope contendo talões de cheque, dinheiro e alguns documentos que estava juntando para prestar esclarecimentos a Receita Federal". Relata que por não entender de tributos, repassou a outrem a responsabilidade de elaborar as suas declarações de ajuste anual nos três exercícios e que erroneamente alguns valores de previdência oficial, previdência provada e de despesas médicas foram majorados. Anexa cópia de diversos documentos (fls. 85/172) entre os quais boletim de ocorrência, informes de rendimentos, declarações e recibos de mensalidades escolares.

Complementa sua impugnação pedindo o acatamento dos documentos anexados; o abono dos itens cuja documentação foi furtada; a aceitação de duas menores declaradas como dependentes, a inclusão de uma terceira menor, uma vez que assume a despesas de manutenção das mesmas e a desconsideração da multa aplicada de 150% por inexistir a intenção de fraude, pois, na sua defesa elucida as questões suscitadas pela RFB. Finalmente, pede a redução da multa e dos juros aplicados.

Objetivando dirimir dúvidas, pontos obscuros e/ou incoerências na documentação comprobatória apresentada foi solicitada diligência (fls. 174/175) para esclarecimentos relativos a todos os três exercícios, através da apresentação de declarações da Embasa, da Ass. dos Técnicos de Nível Universitário da Embasa — Atue e da Vitalmed detalhando os valores informados como despesas médicas nos diversos exercícios fiscalizados.

O contribuinte cientificado da solicitação, entregou à RFB diversos documentos (fls. 181/200) em 06/12/2007.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília julgou procedente em parte a impugnação do sujeito passivo, nos termos do Acórdão nº 15-14.913, conforme ementa abaixo reproduzida:

DEDUÇÃO DE DESPESAS.

A dedução das despesas limita-se a pagamentos especificados, relacionados ao contribuinte e seus dependentes e comprovados mediante documentação hábil e idônea.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que presente, em tese, circunstâncias qualificativas.

Lançamento Procedente em Parte

Cientificado dessa decisão, o contribuinte interpôs recurso voluntário de fls. 220/224, reiterando os termos da impugnação apresentada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

Das Deduções Indevidas

Conforme exposto no relatório supra, a Fiscalização constatou a ocorrência das seguintes infrações à legislação tributária:

- 1) Dedução Indevida de Previdência Oficial;
- 2) Dedução Indevida de Previdência Privada;
- 3) Dedução Indevida de Dependente;
- 4) Dedução Indevida de Despesas com Instrução; e
- 5) Dedução Indevida de Despesas Médicas.

A DRJ, em face dos esclarecimentos e documentos apresentados pelo Contribuinte, bem como em face da diligência realizada, julgou procedente em parte o lançamento fiscal, mantendo os seguintes valores, em síntese:

* em relação à Dedução Indevida de Previdência Oficial e Privada:

Ano-calendário	Contribuição à Previdência Oficial		
	Glosada	Comprovada	Indevida
2002	0,00	-	-
2003	15.298,00	2.298,19	12.999,81
2004	3.263,60	3.263,60	0,00
Contribuição à Previdência Privada			
2002	0,00	-	-
2003	12.000,00	7.543,50	4.456,50
2004	12.934,63	8.146,81	4.787,82

* em relação à Dedução Indevida de Dependentes:

No que diz respeito às deduções com dependentes, o contribuinte originalmente, incluiu em todos os exercícios fiscalizados, pessoas com as quais não mantinha a relação de dependência exigida pela legislação fiscal. O ano-calendário de 2002 apresentava 5 dependentes mas após a atuação da malha fiscal houve a apresentação da declaração retificadora, alterando para 3 dependentes: duas filhas menores e sua genitora. Nos anos-calendário 2003 e 2004 manteve, além destas três dependentes que atendiam os requisitos da legislação tributária, outros 3 prováveis dependentes: o cônjuge, o qual declara em separado, fato impeditivo para a dependência e duas menores das quais não detêm a guarda judicial, exigência legal para a relação de dependência, sendo irrelevante se há despesas com a manutenção das mesmas. E mais, no ano-calendário de 2004, incluiu um quarto dependente, sua irmã, sem comprovação de incapacidade mental ou incapacidade laboral. Conclui-se então pela pertinência das glosas de 3 dependentes, em 2003, e de 4 dependentes, em 2004.

* em relação à Dedução Indevida com Instrução:

No que diz respeito às deduções com despesas de instrução, o contribuinte comprova despesas com duas dependentes (filhas), pagas à Faculdade Integrada da Bahia, em valor superior ao limite permitido (R\$1.998,00) para dedução em ambos os exercícios. Dedutível portanto R\$3.996,00 (2 x R\$1.998,00) nos anos-calendário de 2003 e 2004. Permanecem portanto as glosas de R\$3.600,00 (R\$7.596,00 - R\$3.996,00) e R\$6.300,00 (R\$10.296,00 — R\$3.996,00) em 2003 e 2004, respectivamente.

* em relação à Dedução Indevida com Despesas Médicas:

Ano-calendário	Despesas Médicas				
	Glosada	Comprovada	Parcela não dependentes	Indevida	Dedutível
2002	1.953,12	953,12	238,28 (25%)	1.238,28	714,84
2003	1.061,76	1.061,76	265,44 (25%)	265,44	796,32
	816,00	779,34	-	36,66	779,34
	422,00	422,00	211,00	211,00	211,00
	4.422,80	4.310,81 (1)	3.059,81	3.171,80	1.251,00 (2)
	6.940,59	6.748,19 (3)	4.789,87	4.982,27	1.958,32 (2)
Total 2003	13.663,15	-	-	8.667,17	4.995,98
2004	2.282,64	1.282,64	320,66 (25%)	1.320,66	961,98
	1.243,84	0,00	-	1.243,84 (4)	0,00
	12.995,64	12.995,64	9.224,76	9.224,76	3.770,88
	832,00	432,00	216,00	616,00	216,00
	976,00	976,60	0,00	0,60	976,00
Total 2004	18.330,72	-	-	12.405,86	5.924,86

(1) $2 \times 813,13 + 3 \times R\$894,85 = R\$4.310,81$;

(2) 29,02% da parcela correspondem ao contribuinte e sua filha;

(3) $3 \times 894,85 + 4 \times R\$1.015,91 = R\$6.748,19$;

(4) Há declaração da Atue de R\$243,84 relativo, não à despesa médica, mas à **seguro de vida**.

O Recorrente, por seu turno, em sua peça recursal, não se contrapôs de forma clara e específica contra os valores mantidos pelo órgão julgador de primeira instância. Ao contrário, busca afastar o crédito tributário remanescente com alegações superficiais no sentido de que, *ao contratar um profissional da área de contabilidade para fazer suas declarações de Imposto de Renda, o contribuinte terminou por se envolver em uma situação completamente inusitada e irreal, que lhe tem roubado dias de tranquilidade e vida, pois jamais imaginou que em suas declarações constassem tantas informações improcedentes.*

E prossegue afirmando que, não se conforma com os termos da decisão do acórdão n. 15-14913, nem com os seus fundamentos, haja vista não refletir que foram analisados todos os fatores da realidade do caso do contribuinte. Pois, a Delegacia de Julgamento deve levar em conta que a grande maioria dos contribuintes delega a realização das declarações de imposto de renda para profissionais da área de contabilidade e, de certa forma não acompanham os detalhes do corpo da mesma, apenas solicitam o recibo de entrega para terem a ciência da transmissão dentro do prazo estabelecido pela Receita Federal e, qual o valor que tem a pagar ou receber.

Neste contexto, considerando que não foram apresentadas novas razões de defesa perante esta segunda instância administrativa, e que as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância estão em consonância com o entendimento deste relator, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor:

As glosas da dedução da base de cálculo do imposto de renda nos três exercícios correspondem àquelas despesas declaradas pelo contribuinte para as quais não houve comprovação de sua pertinência com a legislação tributária aplicável, durante a fiscalização, algumas das quais o próprio contribuinte afirma decorrer de erro de terceiro por ele eleito para elaborar as suas Declarações de Ajuste Anual (Dirpf).

A análise dos documentos que compõem o processo, especialmente, o Auto de Infração, as Declaração de Ajuste Anual — DIRPF Exercícios 2003 a 2005 (fls. 51/59), e os elementos probatórios apresentados na impugnação (fls. 85/172) e após a diligência fiscal (fls. 183/200), relativos às deduções glosadas (fls. 12/22), e pesquisas realizadas no banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB demonstram as constatações expostas nos próximos parágrafos.

Quanto às contribuições às previdências oficial e privada, o próprio contribuinte afirma em sua impugnação que os valores declarados são superiores aos efetivamente pagos. Alega erro de terceira pessoa, responsável por suas declarações e apresenta elementos comprobatórios (informes de rendimentos da fonte pagadora).

Verifica-se que permanece a glosa de R\$12.999,81, de contribuição à previdência oficial no exercício de 2004, ano-calendário 2003. Quanto à dedução de pagamentos à previdência privada, permanecem as glosas de R\$4.456,50 e R\$4.787,82, em 2003 e 2004, respectivamente.

No que diz respeito às deduções com dependentes, o contribuinte originalmente, incluiu em todos os exercícios fiscalizados, pessoas com as quais não mantinha a relação de dependência exigida pela legislação fiscal. O ano-calendário de 2002 apresentava 5 dependentes mas após a atuação da malha fiscal houve a apresentação da declaração retificadora, alterando para 3 dependentes: duas filhas menores e sua genitora. Nos anos-calendário 2003 e 2004 manteve, além destas três dependentes que atendiam os requisitos da legislação tributária, outros 3 prováveis dependentes: o cônjuge, o qual declara em separado, fato impeditivo para a dependência e duas menores das quais não detêm a guarda judicial, exigência legal para a relação de dependência, sendo irrelevante se há despesas com a manutenção das mesmas. E mais, no ano-calendário de 2004, incluiu um quarto dependente, sua irmã, sem comprovação de incapacidade mental ou incapacidade laboral. Conclui-se então pela pertinência das glosas de 3 dependentes, em 2003, e de 4 dependentes, em 2004.

As despesas médicas glosadas referem-se a pagamentos de planos/seguros de saúde, cujos beneficiários são variáveis, conforme explicitado a seguir.

- as despesas médicas com plano de saúde informadas pela Embasa têm como beneficiários o contribuinte, seu cônjuge e as duas filhas, observando-se que o cônjuge apresentou declaração em separado no modelo simplificado nos três exercícios

fiscalizados. Daí, a parcela paga relativa cônjuge não ser dedutível. Como a Embasa não especificou a parcela do pagamento correspondente a cada um dos beneficiários, e mesmo levando em conta que os pagamentos guardam relação proporcional com a faixa etária do beneficiário, considerarei parcelas iguais, ou seja, 25% do valor pago não é procedente, devendo portanto permanecer a glosa de um quarto do valor comprovado;

- a Atue informou que as despesas com o plano/seguro saúde Sul América (junho a dezembro de 2003 e 2004) correspondem a cinco beneficiários (contribuinte, cônjuge, uma das filhas - Maria, irmã e 3ª pessoa estranha — Sra. Vera Lúcia) dos quais apenas são despesas dedutíveis as parcelas referentes ao próprio contribuinte e a filha (29,02% da mensalidade). Quanto ao pagamento do HSBC (janeiro a maio de 2003), a Atue limitou-se a rerepresentar declaração (fl. 192) com as parcelas mensais sem discriminar os beneficiários. Por similaridade utilizarei a mesma proporção para imputar a parcela dedutível (29,02%), uma vez que, o valor das primeiras parcelas do Sul América (junho a agosto de 2003) é idêntico ao do HSBC (fl. 191). Outro aspecto a ser ressaltado com relação aos pagamentos declarados pela Atue, em 2003, é a discordância entre as parcelas totais mensais indicadas na relação (fls. 191) anexada, tanto na impugnação (fl. 132) quanto após a diligência (fl. 191), e os valores mensais por beneficiário declarados em planilha (fl. 193). Adotarei como corretos os valores detalhados que constam da planilha e que coincidem, antes do reajuste com os valores informados para 2004 (fl. 190), ano em que não há incoerência. Por motivos similares, estou desprezando o valor indicado como parcela mensal do contribuinte em junho de 2003 e considerando, R\$165,91;

- quanto aos pagamentos ao Odonto System há 4 beneficiários, (contribuinte, cônjuge, uma das filhas — Maria e irmã) dos quais apenas são despesas dedutíveis as parcelas referentes ao próprio contribuinte e a filha.

No que diz respeito às deduções com despesas de instrução, o contribuinte comprova despesas com duas dependentes (filhas), pagas à Faculdade Integrada da Bahia, em valor superior ao limite permitido (R\$1.998,00) para dedução em ambos os exercícios. Dedutível portanto R\$3.996,00 (2 x R\$1.998,00) nos anos-calendário de 2003 e 2004. Permanecem portanto as glosas de R\$3.600,00 (R\$7.596,00 - R\$3.996,00) e R\$6.300,00 (R\$10.296,00 — R\$3.996,00) em 2003 e 2004, respectivamente. Em suma, entendo estarem comprovadas as deduções a seguir discriminadas por ano-calendário.

Deduções	2002	2003	2004
Totais Glosados (A)	1.953,12	51.773,48	49.912,95
Previdência Oficial	-	2.298,19	3.263,60
Previdência Privada	-	7.543,50	8.146,81
Dependentes (3 x R\$1.272,00)	-	3.816,00	3.816,00
Despesas Médicas	714,84	4.995,98	5.924,86
Despesas com Instrução (2 x R\$1.98,00)	-	3.996,00	3.996,00
Total anual dedutível (B)	714,84	22.649,67	25.147,27
Valores não comprovados [(A) – (B)]	1.238,28	29.123,81	24.765,68

Da Multa Qualificada

A Fiscalização fundamentou a aplicação da multa qualificada nas seguintes assertivas:

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Justificou-se a aplicação da multa de 150%, cento e cinquenta por cento, conforme art. 957 II, RIR/99, art. 44 da Lei 9.430/99, combinado com os art. 71 e 72 da Lei 4.502/1964, pela ação do contribuinte tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, uma vez que à luz dos elementos demonstrados acima, em especial o fato do contribuinte ter declarado ao fisco vultosas deduções ao longo dos três anos fiscalizados, sem que, tenha provado as deduções indicadas.

A falta de atendimento, total, a intimação demonstra a intenção de impedir ou retardar o acesso da autoridade fazendária às informações que possibilitassem a correta obtenção da base de cálculo devida.

Chama a atenção o acréscimo de dependentes nos anos de 2003 e 2004, sem as devidas comprovações. No ano de 2003 o contribuinte declarou substancial gasto com INSS (R\$ 15.298,00). Acontece que o contribuinte, além de não comprovar esta despesa, não é funcionário público, contribuindo para a previdência oficial pelo teto máximo de valor muito inferior ao por ele declarado por ano.

A meu ver a acusação fiscal não conseguiu demonstrar a ocorrência do dolo, consistente na vontade consciente de praticar a conduta contrária ao ordenamento tributário.

Vejamos o que diz as normas utilizadas para fundamentar a imposição da multa qualificada, a qual está inserta na Lei n.º 9.430/1996:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

Pois bem, só cabe a aplicação da multa majorada nos casos em que o fisco consiga demonstrar a ocorrência das condutas de sonegação, fraude e/ou conluio. A mera recusa do fisco em aceitar as provas e/ou esclarecimentos apresentados para comprovar as deduções glosadas – provas e esclarecimentos, ressalte-se, acolhidos pela DRJ - não é suficiente à aplicação de gravame de tamanha monta.

Diante da acusação da ocorrência de sonegação e fraude, devemos nos debruçar sobre esses tipos legais constantes na Lei n.º 4.502/1964:

"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 de 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 a evitar ou diferir o seu pagamento."

Observe-se que os tipos acima exigem que haja a comprovação de que ação/omissão sejam praticadas com dolo, que, na seara tributária, consiste num comportamento intencional de suprimir o recolhimento de tributos mediante artifícios que impeçam ou retardem o conhecimento do fato gerador pelo fisco ou, no caso da fraude, excluam/posterguem a ocorrência do fato gerador.

Não consigo enxergar na espécie a demonstração inequívoca da existência de conduta dolosa consistente na declaração baseada em documentos falsos ou situação que se comprove inexistente.

É esse entendimento que tem prevalecido nas decisões do CARF, quando se exige comprovação inequívoca da ocorrência da conduta dolosa para qualificação da multa.

Trago à colação recente acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que manifesta claramente esse linha interpretativa:

"MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

Havendo nos autos provas contundentes da conduta dolosa do contribuinte, decorrentes do conjunto de ações irregulares que levaram a lavratura do lançamento tributário, caracterizando está o tipo Fraude previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/64. Correta a aplicação da multa qualificada."

(Acórdão nº 9202003.82708/ 03/2016)

Mesmo se verificando que os documentos apresentados não serviram para afastar integralmente a imposição fiscal, deve-se considerar que para haver a imposição da multa qualificada, há de se demonstrar que a conduta teve caráter doloso, como é o caso de declarações de rendimentos ínfimos em relação ao apurado pelo fisco. Não deve prevalecer a qualificação, todavia, quando o sujeito passivo apresenta justificativas plausíveis para a origem das deduções realizadas, deixam de ser acatadas pelo fisco em razão do entendimento da falta de força probatória dos elementos trazidos pelo contribuinte. É essa a situação dos autos.

Diante do exposto, entendo que a multa deve ser imposta no patamar ordinário de 75% do tributo devido.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, excluindo a qualificadora da multa de ofício, reduzindo seu percentual ao patamar ordinário de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior