



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

Processo nº 10580.726255/2011-37
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2801-003.824 – 1ª Turma Especial
Sessão de 05 de novembro de 2014
Matéria IRPF
Recorrente HELENA MARIA LIMA DA SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrada por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito de defesa.

DEDUÇÕES COMPROVADAS. ALTERAÇÃO DA DIRPF APÓS A NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. CONHECIMENTO DE OFÍCIO.

Tendo em conta que a quase totalidade dos tributos, atualmente, sujeitam-se a lançamento por homologação, o § 1º do art. 147 do CTN tem sido invocado e aplicado por analogia para definir o marco até quando pode o contribuinte retificar livremente suas declarações. O § 1º simplesmente retira do contribuinte a possibilidade de tornar, por ato próprio, insubsistente a sua declaração originária, quando já notificado o lançamento. Não compromete, porém, os direitos de petição e de acesso ao Judiciário. Poderá o contribuinte, pois, a qualquer tempo, enquanto não decaído seu direito, peticionar administrativamente noticiando os equívocos e solicitando a revisão de ofício pela autoridade, forte no art. 149 do CTN.

GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS. SÚMULA ADMINISTRATIVA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ. SÚMULA CARF Nº 40.

A apresentação de recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente

pagamento, impede a dedução a título de despesas médicas e enseja a qualificação da multa de ofício.

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 reiterada 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.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. REGIMENTO INTERNO DO CARF. ARTS. 62-A E 72.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4).

“Está firmado no âmbito da 1ª Seção o entendimento da legitimidade da aplicação da taxa SELIC como índice de juros de mora sobre débitos tributários para com a Fazenda Nacional”, foi o que afirmou o STJ, 1ª T, Resp 1048710/PR, Min. TEORI ZAVASCKI, ago/08 e também no Resp 879844/MG, Min LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/11/2009, em Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer despesas médicas de R\$ 1.135,20, em cada ano-calendário, de 2006 a 2008, e de R\$ 6.732,96, no ano- calendário de 2009, nos termos do voto do Relator.

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

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado, em 09/06/2011, Auto de Infração relativo ao **Imposto de Renda das Pessoas Físicas**, dos exercícios de 2007 a 2010, anos calendário de 2006 a 2009, respectivamente, onde foram exigidos **R\$ 58.998,69** a título de imposto, acrescido de **R\$ 88.498,02** a título de multa proporcional no percentual de **150%** e mais juros de mora calculados pela taxa Selic.

Na autuação (fl. 14), descreve a Autoridade Fiscal responsável que a contribuinte foi intimada a apresentar documentação comprobatória das deduções da base de cálculo do imposto, pleiteadas nos anos calendário em comento, fundamentando-se no artigo 73 do RIR/1999. Elaborou tabelas anuais onde demonstra os valores comprovados e os valores glosados. Em suma, a contribuinte apenas conseguiu comprovar a dedução com previdência oficial e pequena parte das despesas médicas declaradas. Foram glosadas despesas com previdência privada, dependentes, instrução e pensão alimentícia judicial, além das despesas médicas não comprovadas.

Explica ainda que a multa foi aplicada no percentual de 150%, considerando "*a prática sistemática de pleitear deduções não comprovadas*" e a inclusão, no ano calendário de 2006, de recibos emitidos pela fisioterapeuta Mariana da Silva Passos, para a qual existe Súmula Administrativa de documentação tributariamente ineficaz, conforme demonstrado em processo administrativo, cuja vista foi facultada à contribuinte.

Cientificada do lançamento e inconformada, apresentou Impugnação que, conhecida pela DRJ/SALVADOR, foi assim tratada, em resumo (fl. 69 e seguintes):

1 - O auto de infração contém descrição suficiente e clara dos fatos, não se confirmando o alegado cerceamento do direito de defesa, mesmo porque em seus argumentos de mérito a impugnante demonstra pleno conhecimento dos motivos da autuação.

2 - Improcedente o argumento de que caberia a exigência de devolução de restituição indevida, e não lançamento de imposto. Em sua declaração a contribuinte calculara imposto inferior ao devido, e por isso obtivera a restituição do imposto na fonte. O auto de infração refaz o lançamento e apura diferença de imposto a pagar.

3 - O auto de infração fundamenta com propriedade a multa qualificada.

4 - A impugnante pretende deduzir os seus sobrinhos, sem deter a sua guarda judicial. Não foi apresentado comprovante do alegado pagamento de previdência privada à Mongeral. Para comprovar pagamentos à Atende Odonto apresenta cópias de alguns

contracheques; trata-se, porém, de documento inábil para comprovar esta despesa, pois não contém indicação dos participantes no plano. Para comprovar pagamento ao plano de saúde Sulamérica, em 2009, apresenta o documento de fls. 66; verifica-se, porém, que não havia declarado qualquer pagamento à Sulamérica em 2009 e não se admite a alteração dos dados declarados para incluir novas deduções depois de notificado o lançamento.

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

Cientificada dessa decisão em 22/10/2011, conforme Aviso de Recebimento na folha 114, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 18/11/2011, conforme protocolo na folha 74. Em sede de recurso, em suma, assim manifesta sua inconformidade:

- Nas declarações apresentadas, a contribuinte apurou restituição de imposto. Com o lançamento de ofício, a apuração resultou em imposto a pagar. A contribuinte diz que a restituição indevida foi cobrada erroneamente como imposto devido, sendo os juros de mora calculados desde a data do vencimento do tributo, quando o correto seria desde a data da devolução indevida.

- Houve cerceamento de defesa por não constar o enquadramento legal específico.

- Combate a multa aplicada em valor "exorbitante". Entende que não incorreu nas condutas que justificassem a qualificação da multa.

- Glosa de despesas médicas deu-se em razão de equívoco pelo não reconhecimento de dependentes. Fala das despesas com os planos "Atende Odonto" e "Sul américa", apresentando documentos.

- Quanto à despesa médica ocorrida com a fisioterapeuta Mariana da Silva Passos, a Recorrente diz que "antecipa o recolhimento" do tributo correspondente, conforme DARF que anexa e afirma que a Auditoria sequer mencionou em seus relatórios qualquer relação entre essas despesas e a aplicação da multa qualificada.

- PEDE, então, que seja reconhecida a *"falta de clareza e especificação do auto de infração"* ou a redução do crédito em função da documentação apresentada e a redução da multa a 75% do valor da infração que restar.

É o relatório.

Voto

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*).

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito de defesa.

A contribuinte incluiu em suas DIRPF de quatro exercícios seguidos, observados, deduções não permitidas pela legislação. Essas deduções estão identificadas e quantificadas no Auto de Infração, com complementação no Termo de Verificação Fiscal da folha 14. É perfeitamente inteligível que a contribuinte foi intimada a comprovar as deduções pleiteadas com base no artigo 73 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, observando-se a legalidade de cada dedução, especificamente, nos artigos de 77 a 83 do citado ato legal e nos artigos 4º e 8º da Lei nº 9.250, de 1995. Essa capitulação legal está no Auto de Infração.

Destaco que trata-se de contribuinte "servidor público - professor de ensino superior" e que no ano de 2006/2007 recebia incentivo para a realização de mestrado e, a julgar pelas manifestações nas peças de impugnação e recursal, a Recorrente entendeu que a legislação não permite que sejam incluídos sobrinhos, dos quais não detém a guarda judicial, como dependentes e, conseqüentemente, as despesas médicas, com instrução e etc. deles, não são dedutíveis em sua declaração de ajuste anual.

Assim, não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa.

MÉRITO

1. DEDUÇÃO COM DEPENDENTES

Nas DIRPF/2007, 2009 e 2010, foram listados como dependentes Thiago da Silva Mata e Mariana Sousa Lima da Silva. Na DIRPF/2008, além dos dois, acrescentou Madia da Silva e Sousa. A contribuinte alega que são sobrinhos.

Conforme artigo 77 do RIR/1999, sobrinhos não podem ser considerados dependentes, a menos que a contribuinte detenha a guarda judicial dos mesmos, o que não se comprovou nestes autos.

Assim, não comprovada a relação de dependência na forma da legislação aplicável, mantém-se a glosa.

2. DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS.

Na DIRPF/2008 foram declaradas despesas com médicos e afins no total de R\$ 18.040,72. A Recorrente alega que equivocou-se ao declarar despesas médicas com seus sobrinhos, que agora entende não serem dedutíveis. Entretanto, observo que a maioria de tais despesas foram declaradas como efetuadas com a própria titular, como: Jeanne Maria Santos Tunes (R\$ 2.800,00); Bernard Xavier Greck (R\$ 1.460,00); Luana Andrade (R\$ 2.200,00); Adriana Porto (R\$ 2.200,00); Antonio Ferreira (R\$ 2.500,00); Previna (R\$ 3.650,00), dentre outros.

Também na DIRPF 2009, dos R\$ 8.882,13 deduzidos como despesas médicas, nada foi informado como referente ao supostos dependentes Thiago e Mariana. O mesmo observa-se na DIRPF/2010.

A contribuinte sabia que em relação aos "pagamentos efetuados" deveria identificar se a despesa deu-se com ela própria ou com dependente, identificando o beneficiário, uma vez que observo que em relação às despesas com instrução, procedeu corretamente.

Em relação, especificamente, a despesa no valor de R\$ 1.680,00, efetuada em 2006, com a profissional Mariana da Silva Passos, para a qual existe ato declaratório administrativo reputando os recibos de sua emissão como tributariamente ineficazes, a contribuinte não contesta a glosa e apresenta "DARF com valor recolhido".

Esse DARF foi confirmado pela Unidade preparadora, mas ainda não foi alocado ao crédito tributário exigido neste processo (fl. 115 a 117). Observo que no documento de arrecadação existem principal, multa e juros, mas em valores que não correspondem à correta proporção, cabendo à Unidade preparadora a devida alocação, após este julgamento.

Isso porque outra não é a jurisprudência consolidada deste CARF, expressa na Súmula nº 40:

Súmula CARF nº 40: A apresentação de recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento, impede a dedução a título de despesas médicas e enseja a qualificação da multa de ofício. (destaquei)

Assim, não há o que se discutir em relação à multa a ser aplicada, em relação à apresentação de recibo médico, utilizado para reduzir a base de cálculo do imposto, para o qual existe declaração de ineficácia tributária, após regular processo administrativo instaurado. Aplica-se a multa de 150%.

A despeito do que alega a Recorrente, de que a autuação não fizera menção a essa questão da apresentação de documento tributariamente ineficaz, para fundamentar a qualificação da multa, recomendo a leitura do Termo de Verificação Fiscal, acostado às folhas 14/16 destes autos onde, especificamente no item "multa aplicada", o Fiscal trata deste tema.

2.1 DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA

A norma do PAF, Decreto nº 70.235/1972, art. 16, § 4º, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

O sistema da oficialidade, adotado no processo administrativo, e a necessidade da marcha para frente, a fim de que o mesmo possa atingir seus objetivos de solução de conflitos e pacificação social, impõem que existam prazos e o estabelecimento da preclusão.

A análise fria da norma choca-se, *prima facie*, com os princípios da verdade material, sempre considerado nos julgamentos administrativos, e com a ampla defesa, homenageada no texto constitucional.

A Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo em geral, no art. 3º, possibilita a apresentação de alegações e documentos antes da decisão e, no art. 38, permite que documentos probatórios possam ser juntados até a tomada da decisão administrativa.

Entende abalizada doutrina, contudo, que, apesar disso, a lei específica, no caso o Decreto nº 70.235/1972, aplicar-se-ia ao processo administrativo fiscal, em detrimento da lei geral.

Entretanto, como concluem - ressaltando correntes em contrário -, MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ e MARCELA CHEFFER BIANCHINI, sobre o momento da apresentação da prova no processo administrativo fiscal, verifica-se a tendência de atenuar os rigores da norma, afastando a preclusão em alguns casos excepcionais, que indicam tratar-se daqueles que se referem a fatos “notórios ou incontroversos”, no tocante a documentos que permitem o fácil e rápido convencimento do julgador.

Assim, o direito da parte à produção de provas posteriores, até o momento da decisão administrativa comporta graduação, a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca da utilidade e da necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade, a oficialidade, a segurança indispensável, a ampla defesa e a verdade material, para a consecução dos fins processuais. (*A Prova no Processo Tributário*, Coord. NEDER, Marcos Vinícius e outros – São Paulo : Dialética, 2010, p. 34 a 51)

Enfim, dos documentos acostados aos autos, juntamente com o recurso, observo que:

a) nos anos de 2006 a 2009, a contribuinte faz jus à dedução de R\$ 103,20 por mês com o Plano Atende Odonto, de assistência odontológica. O fiscal concedeu-lhe dedução de apenas uma mensalidade por ano, tendo em vista que apresentara apenas um comprovante de rendimentos (comprovantes nas folhas 83 a 109);

b) no ano de 2009, comprova o pagamento com Plano de Saúde Sulamérica no valor de R\$ 11.195,52 (fl. 111). Entretanto, metade refere-se à Recorrente e metade refere-se a Sérgio Alberto da Silva Barbosa, que não é seu dependente, como já tratado alhures.

Na fase de Impugnação, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu que não havia sido declarado pagamento a tal Plano, na DIRPF/2010, e que por isso, citando o § 1º do artigo 147 do CTN, não seria possível incluir novas deduções.

A existência da obrigação acessória de prestar declarações ao Fisco raramente diz respeito a um lançamento por declaração. Não é sua existência que define a modalidade de lançamento, mas quem efetua os cálculos e define o montante a pagar. Assim, o IR é tributo sujeito a lançamento por homologação e não por declaração.

Tendo em conta que a quase totalidade dos tributos, atualmente, sujeitam-se ao lançamento por homologação, o § 1º do art. 147 do CTN tem sido invocado e aplicado por analogia para definir o marco até quando pode o contribuinte retificar livremente suas declarações, com eficácia imediata.

Considerando que a decisão administrativa de 1ª instância baseou-se no § 1º do art. 147 do CTN para negar que sejam consideradas deduções legalmente previstas, é de se citar LEANDRO PAULSEN:

“... O § 1º simplesmente retira do contribuinte a possibilidade de tornar, por ato próprio, insubsistente a sua declaração originária, quando já notificado o lançamento...Não compromete, porém, os direitos de petição e de acesso ao Judiciário. Poderá o contribuinte, pois, a qualquer tempo, enquanto não decaído seu direito, peticionar administrativamente noticiando os equívocos e solicitando a revisão de ofício pela autoridade, forte no art. 149 do CTN. Poderá também ajuizar ação no sentido de ver anulado lançamento e cancelada inscrição indevidos...” (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.1054)

O STJ já reconheceu a possibilidade do contribuinte socorrer-se da via judicial para anular crédito oriundo de lançamento eventualmente fundado em erro de fato, em que o contribuinte declarou base de cálculo superior à realmente devida para a cobrança de imposto. (STJ, 2ª T. Resp 1015623/GO, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, maio/2009).

Assim, estando em aberto discussão administrativa sobre lançamento que se baseia na DIRPF/2008 do contribuinte, considerando o art. 145, III, e o art. 149, VIII, todos do CTN, com o fito de evitar uma desnecessária demanda judicial e também em homenagem ao princípio da verdade material, conheço dos documentos acostados aos autos, apresentados juntamente com a impugnação.

Verifico, em princípio, que a declaração da Administradora do Plano diz que o valor foi pago por Sergio Alberto Barbosa, que integrava os quadros da Polícia Militar do Estado da Bahia, o que lhe deu direito ao "seguro saúde empresa". Portanto, o ônus não foi suportado pela aqui Recorrente, que apresentou declaração em separado.

Mas, as orientações emanadas pela própria Receita Federal, no notório "perguntas e respostas" para a elaboração de declarações de ajuste anual, têm sido no sentido de que na hipótese de apresentação de declaração em separado, são dedutíveis as despesas com plano de saúde relativas ao tratamento do declarante, cujo ônus financeiro tenha sido suportado por um terceiro, se este for integrante da entidade familiar, não havendo, neste caso, a necessidade de comprovação do ônus.

Assim, pelo exposto, entendo que deva ser considerada a dedução de R\$ 5.597,76, com o Plano de Saúde do sistema Sul América Seguros, no ano de 2009.

3. DEMAIS DEDUÇÕES GLOSADAS

Recorrente não se manifesta em relação às glosas com as deduções de despesas com previdência privada e instrução, pelo que considera-se matéria não recorrida e fora de litígio, a teor do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Também não se manifesta em relação à dedução com pensão alimentícia, mas creio importante fazer as seguintes considerações: poderá ser deduzida a importância paga a

título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso II). A partir de 2008, admite-se ainda a dedução das importâncias pagas conforme acordado em escritura pública.

Na DIRPF/2007, a contribuinte afirmou ter pago R\$ 23.200,00 a título de pensão a Sérgio Carlos Alberto da Silva; na DIRPF/2008, deduziu R\$ 18.200,00 a esse título, porém pagos a Selenia Kátia Silva Barbosa, que seria também beneficiária de pensão nas DIRPF/2009 e 2010, pelo valor de R\$ 12.000,00, em cada ano.

Não se comprovou a determinação ou homologação judicial tampouco o efetivo pagamento dessas pensões. A Recorrente sequer menciona a matéria, na impugnação e no recurso. Entretanto, trato da mesma expressamente, para fundamentar a conclusão sobre a multa aplicada, mais adiante.

4. DA MULTA APLICADA

Manifesta-se ainda 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, ao incluir pagamento de pensões alimentícias inexplicáveis, conforme exposto acima; valer-se de recibo médico para o qual havia Súmula de documentação tributariamente ineficaz; incluir em suas DIRPF despesas médicas que não teve, uma vez que era beneficiária de Plano de Saúde e Odontológico, como já aqui considerado (e a justificativa de que eram despesas dos sobrinhos não se sustenta, porque não foram assim informadas, como já se tratou acima), tudo isso reiteradamente, outro intuito não poderia ter que não de suprimir ou reduzir o tributo devido, auferindo restituições indevidas.

Ante o exposto, considerando a realidade destes autos, inclusive o aspecto subjetivo da contribuinte, entendo que restou configurada a fraude ao serem transmitidas declarações, reiteradamente, 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.

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.

5. DA APURAÇÃO DO TRIBUTO

A contribuinte questiona a apuração do tributo fazendo considerações sobre o fato de ter apurado restituições em suas declarações e depois o lançamento de ofício ter revertido o resultado da apuração para imposto a pagar.

Não concordo com seu raciocínio.

O imposto de renda é apurado a partir de um fluxo anual, que se completa em 31 de dezembro de cada ano, considerando-se a renda mensalmente obtida, as deduções permitidas e as antecipações do imposto. Na declaração de ajuste anual, a partir dessas variáveis, apura-se se há ainda imposto a pagar ou se as antecipações foram maiores e, portanto, tem-se imposto a restituir. Mas o imposto é um só, assim como a apuração anual. Não existe um "imposto restituído" e outro "imposto devido". É o mesmo imposto, o resultado da apuração é que pode resultar numa ou noutra polaridade.

Assim, ao efetuar a apuração de ofício, o Auditor Fiscal chegou ao valor que entendeu correto, conforme consta do Auto de Infração, nas apurações efetuadas ano a ano. Ali considerou o "imposto pago" (as antecipações), como pode observar a Recorrente.

Se havia irregularmente obtido restituições, então deverá devolvê-las, utilizando-se a mesma taxa de correção, ou seja, a taxa Selic, sobre a qual tratamos a seguir.

6. DOS JUROS DE MORA.

A cobrança de juros de mora pelo crédito tributário não integralmente pago no vencimento é expressamente prevista no artigo 161 do CTN. Destacamos que, neste aspecto, é pacífico o entendimento esposado nesta instância administrativa, inclusive já sendo matéria constante de Súmula.

Assim, os créditos tributários são cobrados e pagos com a aplicação de juros de mora, com base na Taxa SELIC, vejamos:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4)”

Aliás, esse é também o entendimento sedimentado do STJ:

“JUROS MORATÓRIOS ...2. Está firmado no âmbito da 1ª Seção o entendimento da legitimidade da aplicação da taxa SELIC como índice de juros de mora sobre débitos tributários para com a Fazenda Nacional,...”(STJ, 1ª T, Resp 1048710/PR, Min. TEORI ZAVASCKI, ago/08)

e também

Resp 879844/MG, Min LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/11/2009, em Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

PAULO DE BARROS CARVALHO leciona que ao contrário do que se dá com as obrigações de direito privado, não é preciso interpelação do devedor para que este seja constituído em mora (CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21 ed. Saraiva. 2009, p. 492). Assim, os juros fluem desde o vencimento do tributo, e não da ciência do Auto de Infração.

Da mesma forma, quando a contribuinte recebe uma restituição, ela já vem corrigida por juros Selic. Quando se apura que deve devolvê-la, não haveria razão para corrigi-la desde o recebimento, mas sim desde o vencimento do tributo.

CONCLUSÃO

A transmissão reiterada de declarações que incluíram deliberadamente deduções da base de cálculo do imposto que a contribuinte sabia inexistentes, como despesas médicas e pensão alimentícia, 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.

Pelo todo aqui exposto, **VOTO por dar provimento parcial ao recurso**, para que sejam incluídos na apuração, como despesas médicas dedutíveis, os valores de **R\$ 1.135,20**, em cada ano, de 2006 a 2008 (R\$103,20 vezes 11, uma vez que o Fiscal já considerou dedutível uma mensalidade, conforme Termo fls. 14/15), e de **R\$ 6.732,96**, no ano-calendário de 2009.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada