



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.727721/2011-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-009.608 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2021
Recorrente HILDEBRANDO JOSE VALADARES DA SILVA FILHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008, 2009, 2010

PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. DILIGÊNCIA.
DESNECESSIDADE DE CIÊNCIA AO SUJEITO PASSIVO.

Inexiste cerceamento do direito de defesa quando a autoridade fiscalizadora, no curso do procedimento de fiscalização, intima terceiro a fim de comprovar a prestação de serviços de saúde informadas na declaração de ajuste anual e não científica o contribuinte do resultado, mesmo porque o contraditório instaura-se, apenas, com a apresentação da impugnação.

DESPESAS MÉDICAS E COM INSTRUÇÃO DE ALIMENTANDOS.
PREVISÃO EXPRESSA.

São dedutíveis as despesas médicas e com instrução dos alimentados quando estiverem, expressamente, previstas em decisão judicial, acordo homologado judicialmente ou escritura pública.

PENSÃO ALIMENTÍCIA SOBRE 13º SALÁRIO. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA.

A pensão alimentícia judicial descontada do décimo terceiro salário já constituiu dedução desse rendimento, sujeito à tributação exclusiva na fonte. A utilização da dedução na Declaração de Ajuste Anual implicaria na duplicação da dedução.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INESPECIFICIDADE. DEVER DE COMPROVAÇÃO DA CONDUTA.

A falta de especificação de qual tipo tributário cometeu o contribuinte (fraude, sonegação ou conluio) e a não comprovação de ação ou omissão dolosa exigem o cancelamento da qualificação da multa de ofício e demandam sua redação ao patamar legal de 75%.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo o seu percentual para o patamar ordinário de 75%. Vencidos os Conselheiros Luís Henrique Dias Lima e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Júnior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Por transcrever a situação fática discutida nos autos, integro ao presente trechos do relatório redigido no Acórdão n. 15-32.420, pela 3ª turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador/BA, às fls. 165/170:

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador (BA) emitiu em nome do contribuinte acima identificado Auto de Infração (fls. 3/9), referente ao imposto de renda pessoa física, exercícios 2008 a 2010; anos-calendário 2007 a 2009, em procedimento de fiscalização.

Declaradas, nos três anos-calendário, deduções no valor total de R\$ 268.472,82, restaram sem comprovação, deduções, no valor total de R\$ 132.530,29, como indicado a seguir.

Ano-calendário	Valor das Deduções		
	Declarado	Comprovado	Glosado
2007	98.194,35	39.731,67	58.462,68
2008	78.697,84	45.455,91	33.241,93
2009	91.580,63	50.754,95	40.825,68
Totais	268.472,82	135.942,53	132.530,29

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 10/12) detalhado em quadro para cada ano-calendário autuado os valores, uma a uma, das deduções declaradas, das consideradas comprovadas com base em informações constantes em Dirf e nos documentos apresentados, em 12/07/2011 (fls. 23/72) – contracheques, comprovante de rendimentos pagos, demonstrativos anual da Cassi, declaração de escola (Módulo), sentenças e homologação). Comprovadas parcialmente as deduções declaradas a título de pensão

alimentícia e de despesas médicas e, totalmente, a dedução a título de contribuições à previdência oficial, como explicitado no Termo de Verificação Fiscal para cada uma das deduções declaradas (fls. 10/11). As diferenças obtidas (deduções não comprovadas) estão reproduzidas no quadro abaixo.

Dedução indevida	AC 2007	AC 2008	AC 2009
Previdência privada	5.960,00	10.600,00	24.988,00
Dependente	3.169,20	3.311,76	3.460,80
Despesas com instrução	4.961,32	7.776,87	5.417,88
Despesas médicas	7.797,16	9.685,80	6.959,00
Pensão alimentícia judicial	20.775,00	1.867,50	0,00
Livro caixa	15.800,00	0,00	0,00
Totais glosados	58.462,68	33.241,93	40.825,68

Glosadas integralmente as deduções a título de dependentes assim como as despesas médicas e com instrução a eles relativas, posto que filhos beneficiários de pensão alimentícia (alimentandos).

A ineditabilidade de parte das deduções resultou na apuração de imposto de renda suplementar, de R\$ 36.445,84, assim distribuído.

Ano-calendário	Imposto de renda
2007	16.077,24
2008	9.141,53
2009	11.227,07

Qualificada a multa de ofício para 150% pois a prática sistemática de pleitear deduções não comprovadas em três anos consecutivos evidenciam que o contribuinte agiu com dolo para reduzir a base de cálculo do imposto, aumentando indevidamente o saldo de imposto a restituir. Reforça o intuito doloso a inclusão nas declarações anos-calendário 2007 e 2009, de despesas médicas supostamente pagas a profissional de saúde Maria do Rosário Benício Gonzalez que não reconheceu a prestação dos serviços nem o recebimento dos pagamentos.

Formalizou-se Representação Fiscal para Fins Penais no processo 10580.727722/201148.

Cientificado, o contribuinte impugna o lançamento (fls. 95/101) e alega que nas suas declarações incluiu tudo que pagou, seus dependentes e a pensão conforme recibos, petição e sentença anexados. Entende que quem recebe pensão também pode ser dependente. Aduz que nunca pretendeu obstruir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária mas pode ter cometido erro de entendimentos, e nunca agiu com dolo, portanto, a Receita Federal presumiu o dolo o que impede a aplicação de penalidade. Não prestou qualquer informação falsa. A exclusão dos dependentes porque alimentandos está errada porque no processo de alimentos homologado foi mantida a dependência em relação a tudo. Os documentos que anexa comprovam suas alegações. Os recibos da pensão apresentados não foram aceitos em sua totalidade porque a Fiscalização entendeu que há diferença entre o valor homologado e o declarado, mas a diferença decorre da atualização dos valores acordados. Quanto às contribuições à previdência privada houve erro na identificação da instituição e os recibos serão posteriormente anexados. Requer a redução da multa de ofício 150% para 75%, porque não há fraude e o desconto de 40% e o parcelamento de resíduo a pagar, porventura apurado.

Anexa à impugnação cópias das sentenças e da homologações em ação de oferta de alimentos (fl. 103) e em ação de alimentos (fls. 104/105), contracheques com descontos de duas pensões alimentícias (fls. 106/117, 122/133 e 137/147); pagamentos à Cassi

(fls. 118/119, 135 e 149/155); declaração de escola (fls 120, 134 e 148); comprovante de rendimentos (fls. 121, 136) e certidões de nascimento em duplicidade (fls. 156/160), observando-se que a maior parte destes documentos são os mesmos apresentados á fiscalização (fls. 23/72).

A autoridade julgadora atestou a não juntada de documento comprobatório das deduções a título de previdência privada e de livro caixa, mantendo sua indedutibilidade.

Aponta que o § 1º do art. 78 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) proíbe a dedução de dependentes a partir do mês que iniciar o pagamento da pensão alimentícia. Assim, manteve a indedutibilidade das deduções com dependentes e das despesas médicas e com instrução da alimentanda Virgínia Brandão Valadares, pois a sentença de fls. 103 apenas fixa a prestação de alimentos. Em sentido contrário, restabeleceu as despesas médicas do alimentando Murillo Cercato Valadares, havidas nos anos-base 2007 e 2008, pois homologado o acordo que deu continuidade ao ônus de pagamento do plano de saúde Cassi. Manteve a glosa no ano-calendário 2009, pois reconhece-la neste momento iria de encontro ao § 1º do art. 147 do Código Tributário Nacional.

Entendeu cabível a manutenção da multa qualificada.

Ciência postal em 16/5/2013, fls. 173.

Recurso voluntário em 27/5/2013, fls. 174/182.

O contribuinte arguiu a nulidade da decisão de primeira instância por ausência da citação do resultado da diligência à médica Maria do Rosário Benício Gonzales.

Caso ultrapassada a matéria preliminar, entende serem dedutíveis despesas médicas e com instrução dos alimentandos, adicionando estar obrigado ao pagamento de assistência médica como previsto na petição inicial da Ação de Oferta de Alimentos.

Defende a dedutibilidade das despesas médicas e com instrução a bem do § 5º do art. 78 do RIR/99, aplicando-se o disposto no § 2º do art. 147 do CTN.

Reapresenta os argumentos a título de previdência privada e livro caixa, tendo apresentado documento da Brasilprev Seguros e Previdência.

Atesta equívoco da fiscalização em considerar a pensão alimentícia do ano-base de 2008 em valor inferior ao comprovante de rendimentos.

Afirma não haver justa causa para manutenção da multa de ofício qualificada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 2402-009.608 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10580.727721/2011-00

Voto

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Preliminar de Nulidade

Com base no parágrafo abaixo, informado no relatório do acórdão recorrido, o contribuinte entende ser passível de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, do não conhecimento da diligência realizada junto à profissional de saúde:

Qualificada a multa de ofício para 150% pois a prática sistemática de pleitear deduções não comprovadas em três anos consecutivos evidenciam que o contribuinte agiu com dolo para reduzir a base de cálculo do imposto, aumentando indevidamente o saldo de imposto a restituir. Reforça o intuito doloso a inclusão nas declarações anos-calendário 2007 e 2009, de despesas médicas supostamente pagas a profissional de saúde Maria do Rosário Benício Gonzalez que não reconheceu a prestação dos serviços nem o recebimento dos pagamentos. (grifei)

O trecho grifado tem fundamento no Termo de Verificação Fiscal (fls. 10/12), mais especificamente:

Também neste sentido verificamos que foram declaradas, nos anos-calendário 2007 e 2008, despesas médicas supostamente pagas à odontóloga Maria do Rosário Benicio Gonzalez, a qual não reconheceu a prestação dos serviços nem o recebimento dos pagamentos (MPF 2011.00206).

A autoridade tributária não procedeu à diligência de que trata o art. 18 do Decreto nº 70.235/72, mas a procedimento de fiscalização junto a terceiros, com o intento de coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, nos termos do inc. II do art. 3º da Portaria RFB nº 3.014/2011.

Não existe ofensa à ampla defesa porque o contraditório apenas é instaurado após a lavratura do auto de infração, assim, não está obrigada a fiscalização a intimar o sujeito passivo do resultado das ações de coleta de informações no curso do procedimento de fiscalização, tendo inclusive o permissivo da Súmula CARF nº 46¹ que autoriza o lançamento de ofício sem a prévia intimação do sujeito passivo.

Neste caso, competiria ao contribuinte a produção da prova em sentido contrário à circularização perante a profissional de saúde, apresentando comprovante hábil e idôneo, nota fiscal de prestação de serviços e prova do pagamento (transferência ou depósito bancário, cheque nominal etc), não o tendo feito no presente caso.

Nesses termos, rejeito a arguição preliminar.

¹ O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Despesas com Alimentandos

O contribuinte defende a dedutibilidade das despesas médicas e com instrução do alimentando, a concorrência conjunta da parte com o Fisco na produção da prova em honra ao princípio da verdade material e a possibilidade de inclusão das despesas no ano-calendário 2009, quando não declaradas, em honra ao § 2º do art. 147 do CTN.

Sem razão o contribuinte.

O § 3º do art. 9º da Lei nº 9.250/95 determina o requisito para dedutibilidade das despesas médicas e com instrução dos alimentandos:

Art. 9º ...

§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea b do inciso II do caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (grifei)

Para serem dedutíveis as despesas médicas e com instrução em favor de Virgínia Brandão Valadares e Murilo Cercato Valadares é necessário estarem, expressamente, previstas em sentença judicial, acordo homologado judicialmente ou escritura pública. Abaixo, a sentença homologatória de fls. 103/104:

SENTENÇA

Vistos.

HILDEBRANDO JOSÉ VALADARES DA SILVA FILHO, devidamente qualificado nos autos, através de advogados constituídos, ajuizou Ação de Oferta de Alimentos em favor da sua filha menor, Virgínia Brandão Valadares, devidamente representada por sua genitora, pelos motivos elencados na exordial de fls.

Os alimentos provisórios ofertados foram acolhidos no valor de 02 (dois) salários mínimos.

No prazo para a contestação, a Alimentanda anuiu à proposta lançada pelo Autor (fls.13/14).

Parecer ministerial pelo acolhimento do-pleito (fl. 17).

É o relatório. DECIDO.

Tratam os presentes autos de Ação de Oferta de Alimentos proposta pelo genitor em favor de sua filha menor, devidamente representada, a qual anuiu expressamente, através de petição, a proposta firmada pelo Alimentante.

O feito demonstra-se pronto para julgamento, eis que inexistente óbice ao seu acolhimento. Ademais, a digna Promotora de Justiça posicionou-se no sentido de sua homologação.

Diante do exposto, por sentença, homologo o acordo celebrado entre as partes, para que produza os seus legais e jurídicos efeitos.

Custas já recolhidas.

Com exceção dos alimentos provisionais no valor de 2 (dois) salários mínimos, não há previsão na sentença homologatória de pagamento da assistência médica, não sendo a petição da Ação de Oferta de Alimentos, **não juntada aos autos**, o instrumento adequado a demonstrar este dever.

Ainda que fosse, caberia ao recorrente apresentá-la, pois o ônus da prova lhe incumbe quanto ao fato constitutivo de seu direito, nos termos do inc. I do art. 373 do Código de Processo Civil e também dos arts. 15 e 16, III, do Decreto nº 70.235/72, não cabendo a conversão do julgamento em diligência para suprir este ônus probatório.

Mesmo porque a diligência no curso do procedimento de fiscalização é medida de necessidade que objetiva esclarecer os pontos controversos no julgamento. Neste caso, não há controvérsia, apenas desídia do contribuinte que deveria haver apresentado a petição inicial da Ação de Oferta de Alimentos com que pretendia restabelecer as despesas médicas referentes à alimentanda.

Como resultado, a conversão do julgamento em diligência para municiar os autos da referida petição inicial inverteria ilegalmente o ônus da prova em favor do contribuinte, que é quem deveria ter trazer aos autos o arcabouço probatório que desse suporte a seus argumentos. **Deve ser mantida a glosa das despesas médicas da alimentanda Virgínia Brandão Valadares.**

Quando ao pedido para rever de ofício a Declaração de Ajuste Anual do exercício 2010, ano-calendário 2009 e nela incluir as despesas médicas que faria jus, isto não pode ser atendido, por força do mencionado art. 147, § 1º do CTN.

O preenchimento da Declaração de Ajuste Anual é de responsabilidade do sujeito passivo, que deve prestar à autoridade administrativa, **espontaneamente**, rendimentos, despesas, bens, direitos, ônus e dívidas reais etc, não tendo este Conselho competência para a inclusão das despesas médicas que deseja o contribuinte.

Recordo que o § 2º do art. 147 deve ser interpretado conjuntamente com o art. 149 do CTN, e é matéria de competência da unidade preparadora de jurisdição do sujeito passivo.

Despesas com Livro Caixa e Previdência Privada / FAPI

O Recorrente, em sua peça recursal, limita-se a reiterar os termos da impugnação apresentada neste ponto.

Dessa forma, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais², aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – Ricarf, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor.

² § 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

O contribuinte não anexou à impugnação qualquer elemento comprobatório das deduções a título de previdência privada e de livro caixa e como a prova documental deve ser apresentada quando da interposição da impugnação, precluso o seu direito de anexar documentos em outro momento processual. A ausência de qualquer elemento probatório destas despesas glosadas resulta na manutenção de sua indedutibilidade.

O contribuinte apresenta extratos da BrasilPrev, fls. 184/187, não trazidos no procedimento fiscal, nem na impugnação. A respeito disto, **não** houve aporte a justificar deduções com previdência privada no período de 1 a 12/2008 (vide quadro Resumo das Aplicações), enquanto o extrato de 1 a 12/2010, sem aportes, não é objeto do lançamento.

Mantenho a indedutibilidade das despesas de livro caixa e de previdência privada.

Dedução com Pensão Alimentícia

Neste tópico, o contribuinte apenas insurge-se contra o reconhecimento parcial da pensão alimentícia de R\$ 21.937,50, ano-base 2008, quando deveria ser reconhecido o valor de R\$ 23.805,00, conforme Comprovante de Rendimentos Pagos (fls. 36).

Isso porque a autoridade julgadora desconsiderou a pensão alimentícia sobre o 13º salário por se tratar de verba submetida à tributação exclusiva:

Registra-se que os valores dedutíveis no ajuste anual a título de pensão alimentícia são apenas aqueles descontados de janeiro a dezembro de cada ano-calendário. Os

valores relacionados ao décimo terceiro salário (tributação exclusiva) não são dedutíveis. Enfim, os valores comprovados a título de pensão alimentícia são os que constam nos comprovantes de rendimentos apresentados: R\$ 21.937,50 (AC 2008); R\$ 24.660,00 (AC 2009) e nos contracheques, de R\$ 20.143,88 (AC 2007) já considerados no lançamento.

O Comprovante de Rendimentos Pagos exhibe pensão alimentícia de R\$ 21.937,50 e, no quadro informações complementares, a soma dos alimentandos no total de R\$ 23.805,00.

No entanto, os contracheques, fls. 37/48, evidenciam a correção do procedimento da autoridade julgadora: no mês de novembro, o contracheque apresenta lançamentos de pensão alimentícia 13 / gratificação natalina na soma de R\$ 1.867,50, que, como bem informado, estão submetidos ao regime de tributação exclusiva e não são levados ao ajuste anual.

Procedente a glosa desta importância.

Multa de Ofício Qualificada

O fundamento da autuação neste ponto é:

MULTA APLICADA — A prática sistemática de pleitear deduções não comprovadas, em três anos-calendário consecutivos, demonstra que o contribuinte agiu com dolo, objetivando reduzir a base de cálculo do imposto, de modo a aumentar indevidamente o valor a ser restituído.

Também neste sentido verificamos que foram declaradas, nos anos-calendário 2007 e 2008, despesas médicas supostamente pagas à odontóloga Maria do Rosário Benicio Gonzalez, a qual não reconheceu a prestação dos serviços nem o recebimento dos pagamentos (MPF 2011.00206).

Conseqüentemente, será aplicada a multa qualificada do art. 957, inciso II, do RIR/99:

No julgamento em primeira instância, houve manutenção da multa qualificada nestes termos:

A respeito da alegada inexistência de dolo que afastaria a multa qualificada, esclarece-se que a penalidade pecuniária foi aplicada porque ocorreu infração à legislação tributária, no caso em concreto, redução indevida da base de cálculo.

A majoração do percentual da multa de ofício aplicada para 150% teve por fundamento legal o artigo 44, inciso II e § 2º da Lei 9.430, de 27/12/1996, conforme a seguir:

...

Assim, a falta de comprovação de deduções pleiteadas resulta na conclusão de que tais deduções foram pleiteadas indevidamente, constituindo-se inquestionável a ação dolosa no intuito de reduzir o montante do imposto devido, não em um, mas em três anos-calendário (2007, 2008 e 2009), justificando o procedimento fiscal adotado.

Portanto, cabível a aplicação da multa de ofício qualificada.

Dois são os alicerces da acusação fiscal para imposição da multa qualificada: a conduta reiterada e a comprovação de não prestação de serviços de Maria do Rosário Benício Gonzalez, cujo termo de intimação e resposta a esta não estão juntados aos autos para apreciação dos julgadores.

A rigor, apenas uma dedução é comprovadamente inverídica, porém a prova disto não está presente nos autos.

Quanto às demais deduções, o contribuinte, intimado a comprová-las, esforçou-se para tal e teve reconhecida a dedutibilidade de pensões alimentícias e de despesas médicas com alimentandos, não havendo uma imprestabilidade das declarações de ajuste anual.

Além do mais, não houve a adequada especificação de qual conduta haveria sido cometida pelo contribuinte para atrair a qualificação da multa: sonegação, fraude e/ou conluio, com a indicação genérica do art. 44, inc. I e § 1º da Lei nº 9.430/96 e art. 957 do RIR/99.

Para que haja a imposição da multa qualificada, imprescindível a comprovação de qual conduta proibida fora cometida pelo contribuinte e não a menção genérica, até para garantir a não preterição de defesa do contribuinte. A fiscalização também precisa demonstrar a ação ou a omissão dolosa, nos termos de cada **tipo** descrito na Lei nº 4.502/64.

Entretanto, isto não ocorreu.

Até pela higidez do lançamento como um todo, mister cancelar a multa de ofício qualificada e reduzi-la ao percentual de 75%.

CONCLUSÃO

VOTO em dar parcial provimento ao recurso voluntário a fim de reduzir o percentual da multa de ofício ao patamar legal de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallem