



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.720607/2015-12
ACÓRDÃO	2002-009.405 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSE GERALDO REZENDE LIMA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014

DEDUÇÕES NO AJUSTE ANUAL. COMPROVAÇÃO.

Apesar de permitidas pela legislação, todas as deduções da base de cálculo do imposto no ajuste anual sujeitam-se à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, devendo ser glosadas aquelas que restarem não comprovadas.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

MULTA QUALIFICADA.

É devida a aplicação da multa qualificada correspondente a 150% do imposto que deixou de ser recolhido, quando, no lançamento de ofício, a autoridade fiscal comprova que o sujeito passivo agiu com evidente intuito de fraude, deduzindo despesas fictícias em suas declarações de ajuste anual, de forma reiterada, em sucessivos exercícios.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das arguições de inconstitucionalidade e violação a princípios constitucionais, e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (substituto[a] integral), Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo em parte o relatório da decisão ora recorrida:

Contra o sujeito passivo acima identificado foi lavrado o auto de infração de fl. 02, em 02/03/2015, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas dos exercícios 2010 a 2014, anos-calendário 2009 a 2013, respectivamente, no qual se exige imposto suplementar de R\$ 55.594,63; multa de ofício qualificada correspondente à 150% do imposto devido; além dos acréscimos legais previstos na legislação de regência, totalizando crédito tributário de R\$ 153.891,04.

De acordo com o Relatório da Ação Fiscal de fl. 18/24, a fiscalização foi realizada em decorrência do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) – Fiscalização nº 0610400-2014-00496-0, de 25/11/2014, e teve início com a notificação do Termo de Início de Fiscalização de fl. 62/63 ao contribuinte, por edital de intimação afixado na Delegacia da Receita Federal em Juiz de Fora em 06/01/2015 (fl. 65), tendo em vista restarem infrutíferas as tentativas de intimar o contribuinte no seu domicílio tributário, por via postal, após três tentativas por parte da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), conforme cópia do Aviso de Recebimento devolvido (fl. 64).

O lançamento de ofício foi formalizado em decorrência da apuração de dedução indevida de diversas despesas no ajuste anual dos exercícios fiscalizados, conforme abaixo discriminado, tendo em vista que o contribuinte deixou de comprovar os valores informados nas suas as declarações, quando intimado pela

fiscalização, sob a alegação de que os respectivos comprovantes teriam sido extraviados.

O lançamento exige a multa de ofício qualificada correspondente a 150% do imposto que deixou de ser recolhido em decorrência da declaração indevida das deduções, prevista no art. 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com os art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Cientificado do lançamento por via postal (fl. 102), o contribuinte impugnou a exigência em 01/04/2015, por intermédio do instrumento de fl. 105/116, que vai assinado por procuradores regularmente constituído para esse fim (procuração à fl. 117). A impugnação se baseou, em síntese, nos seguintes argumentos:

a) as despesas médicas fazem parte das chamadas “despesas dedutíveis sem limite”, que, por determinação legal, podem ser integralmente abatidas do valor do Imposto de Renda. A legislação tributária permite expressamente a inclusão em despesas médicas e de hospitalização de todos os pagamentos efetuados para médicos de qualquer especialidade (dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos etc.) e hospitais;

b) a fiscalização não atentou, no entanto, para o fato de que a atividade de lançamento não permite o poder discricionário, pois, como atividade vinculada, há de ser exata a tipificação do ilícito, tudo em respeito aos comandos insertos no Código Tributário Nacional (CTN);

c) a leitura do art. 44, incisos I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, corroboram que é improcedente a aplicação da multa qualificada, uma vez que não restou devidamente comprovado no procedimento fiscal o evidente intuito de fraude por parte do impugnante;

d) na verdade, o impugnante deixou de apresentar comprovação para as despesas porque os documentos solicitados foram extraviados;

e) considerando que o impugnante atendeu e respondeu à fiscalização, não há que se falar em multa qualificada, tal como levada a efeito pelo fisco; f) no caso de descumprimento à obrigação principal, é aplicável a multa de ofício no percentual de 75%, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

g) as normas de interpretação esculpadas no art. 112 do Código Tributário Nacional impõem que se interprete de maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, no caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade ou punibilidade; e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação;

h) conclui-se que não poderia o fisco exasperar a multa de lançamento de ofício e formalizar representação pela suposta prática de crime;

i) não obstante, é de suma importância destacar que a multa aplicada (R\$ 83.391,96) se mostra indevida e, se devida fosse, apresenta-se nitidamente excessiva;

j) mesmo que se considere infração cometida pelo impugnante por dedução indevida/descumprimento à obrigação principal, imperioso ressaltar que há evidente desproporcionalidade entre o principal em relação ao montante da penalidade imposta;

k) a multa aplicada apresenta-se confiscatória, em clara afronta aos princípios do não-confisco, da proporcionalidade e da finalidade;

l) no caso em tela, a multa exigida é realmente indevida e exagerada, impondo-se sua redução sob pena de restar configurado o alegado confisco, em afronta ao que determina o artigo 150, IV, da Constituição Federal de 1988;

m) como a aplicação de multas por descumprimento de obrigação tributária deve obediência aos preceitos constitucionais da proporcionalidade, finalidade e razoabilidade, é imperativo a ponderação na aplicação da exação, devendo ser analisado o caso concreto, a fim de evitar a incidência de multas tributárias confiscatórias, conforme atesta a jurisprudência;

n) a multa de 150% aplicada fere o princípio da capacidade contributiva, pois, no caso, o impugnante é aposentado, paga pensão à sua ex-esposa, tem o seu pai como dependente e ainda constituiu nova família;

o) o impugnante não tem reais condições de promover a quitação e/ou parcelamento do débito apurado, nos termos das orientações constantes do auto de infração, em parcelamento ordinário;

p) o contribuinte declara, assim, sua insuficiência financeira para assumir parcelamento no momento, sem sacrificar o seu sustento próprio e de seus familiares, ou seja, não está em condições de pagar o crédito tributário com multa exorbitante de 150%;

q) ao persistir a exação em tela com aplicação da multa qualificada de 150%, o impugnante que, já não possui patrimônio, ficará com sua sobrevivência e de seus familiares comprometida.

Ao final, com base nas razões alegadas, a defesa requereu (i) fosse julgado improcedente o lançamento, com o seu conseqüente cancelamento; (ii) o afastamento integral da multa qualificada, visto que não teria sido comprovado o intuito de fraude; (iii) ou, alternativamente, ante a falta de capacidade econômica do contribuinte, que a multa imposta seja cancelada ou reduzida ao percentual razoável de 20%.

A 19ª Turma da DRJ/SPO por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 Ementa: DEDUÇÕES NO AJUSTE ANUAL. COMPROVAÇÃO.

Apesar de permitidas pela legislação, todas as deduções da base de cálculo do imposto no ajuste anual sujeitam-se à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, devendo ser glosadas aquelas que restarem não comprovadas.

IMPUGNAÇÃO. INSTRUÇÃO.

A impugnação deve vir acompanhada dos elementos de prova em que se fundamentar, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a não ser nos casos de força maior, ou quando as provas se refiram a fato ou direito superveniente, ou quando se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

MULTA QUALIFICADA.

É devida a aplicação da multa qualificada correspondente a 150% do imposto que deixou de ser recolhido, quando, no lançamento de ofício, a autoridade fiscal comprova que o sujeito passivo agiu com evidente intuito de fraude, deduzindo despesas fictícias em suas declarações de ajuste anual, de forma reiterada, em sucessivos exercícios.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 24/12/15, o sujeito passivo interpôs, em 22/01/2015, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, reiterando todos os termos de sua impugnação.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Entretanto, dele não conheço em relação às arguições de inconstitucionalidade e violação de princípio constitucionais relativa à multa qualificada em razão da aplicação da Súmula CARF n. 2, segundo a qual:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O litígio recai sobre a dedução indevida de despesas médicas e a aplicação de multa qualificada.

Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12º, I do Regimento Interno do CARF (RICARF/2023), reproduzo no presente voto parte da decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

No mérito, o contencioso gira em torno da dedução de despesas (médicas, com instrução e previdência privada/Fapi) na declaração de ajuste anual, que foram consideradas indevidas no lançamento de ofício, por falta de comprovação; bem como da aplicação da multa qualificada de 150% de que trata o art. 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Da Glosa de Deduções Pleiteadas no Ajuste Anual, por Falta de Comprovação As pessoas físicas estão obrigadas a apurar o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, sendo que, na determinação da base de cálculo do imposto, podem ser deduzidas uma série de despesas autorizadas pela legislação, aí incluídas aquelas glosadas no lançamento de ofício.

Não obstante, apesar de permitidas, todas as deduções sujeitam-se à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, devendo ser glosadas aquelas que restarem não comprovadas, nos termos do art. 73 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que dispõe:

Art.73. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecurável na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

No caso concreto, o contribuinte não atendeu à intimação da fiscalização para comprovar os valores deduzidos na declaração de ajuste anual, sob a alegação de que extraviara os comprovantes. A impugnação, por sua vez, também não veio instruída com qualquer documento que pudesse comprovar os pagamentos informados.

Oponho contra o argumento da defesa (que os comprovantes de pagamento das despesas deduzidas teriam sido extraviados) que nada impediria que o interessado tentasse obter segundas vias dos recibos/notas fiscais juntos aos respectivos prestadores dos serviços.

Mas nenhum esforço da parte do contribuinte foi despendido nesse sentido, restringindo-se ele a invocar o suposto extravio – seja por ocasião da fiscalização, seja agora, na impugnação – para se eximir da obrigação de comprovar as

despesas deduzidas da base de cálculo do imposto nas declarações de ajuste anual.

Acerca do assunto, o Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal, dispõe que a impugnação deve vir acompanhada dos elementos de prova em que se fundamentar, precluindo o direito de o impugnante apresentá-los em outro momento processual, exceto nos casos em que especifica (grifo acrescido):

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993

)(...)§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Por conseguinte, com base na legislação supra, não tendo sido a impugnação instruída com os documentos que pudessem comprovar os pagamentos deduzidos da base de cálculo do imposto, deverão ser mantidas as glosas procedidas no lançamento.

Da Aplicação da Multa Qualificada de 150% no Lançamento de Ofício

O fundamento legal para o lançamento da multa de ofício de 150% encontra-se no artigo 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, in verbis:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

(...)§ 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.

Os art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, por sua vez, fornecem os conceitos legais de sonegação, fraude e conluio para fins tributários, como segue:

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.

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.

No caso concreto, a fiscalização não se restringiu a glosar as despesas pleiteadas pelo sujeito passivo nas suas declarações de ajuste anual. Ante a alegação de que o contribuinte extraviara os comprovantes dessas despesas, a autoridade fiscal efetuou diligências juntos aos prestadores dos serviços informados nas DAA, os quais, em todos os casos que foram objeto de glosa no lançamento de ofício, negaram a prestação dos serviços, conforme se vê nos excertos seguintes (fl. 77/98):

ASSOCIAÇÃO SALGADO DE OLIVEIRA DE EDUCAÇÃO E CULTURA, mantenedora da UNIVERSIDADE SALGADO DE OLIVEIRA (UNIVERSO), ... em consulta em nossos arquivos, foi verificado que nem o titular, tampouco qualquer dependente manteve qualquer relação jurídica com a Instituição de ensino.

CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DE JUIZ DE FORA - CES/JF, por intermédio de sua atual mantenedora, a SOCIEDADE MINEIRA DE CULTURA ... nos anos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, esta Instituição de Ensino não prestou serviços de instrução a JOSE GERALDO REZENDE LIMA e nem aos seus dependentes EDMA BORDONI LIMA, GERALDO MAGELA PEREIRA LIMA” (sic).

INSTITUTO DE CLÍNICAS E CIRURGIA DE JUIZ DE FORA LTDA (HOSPITAL MONTE SINAI)... em relação a (...) JOSÉ GERALDO REZENDE LIMA e seus dependentes não constam de nossos arquivos qualquer prestação de serviços hospitalares.

SANTA CASA DE MISERICÓRDIA DE JUIZ DE FORA ...informamos que não foram prestados serviços médico-hospitalares ao Sr. José Geraldo Rezende Lima, CPF 099.135.566-00, nem à Sra. Edma Bordoni Lima, CPF 378.21 8.431-00, e nem ao Sr. Geraldo Magela Pereira Lima, CPF 012.386.206-04.

CLÍNICA DR. EVANDRO DE OLIVEIRA LTDA EPP ...consultando os arquivos dessa empresa NAO constatamos nenhum atendimento nos anos de 2009, 2010 e 2011 a José Geraldo Rezende Lima e nem aos seus dependentes Edma Bordoni Lima e Geraldo Magela Pereira Lima.

ASSOCIAÇÃO FEMININA DE PREVENÇÃO E COMBATE AO CÂNCER DE JUIZ DE FORA – ASCOMCER ...não foram encontrados em nossos registros nenhum recebimento por serviços prestados ao sujeito passivo ou a seus dependentes.

FUNDAÇÃO DE APOIO AOS PORTADORES DE NEOPLASIAS INFANTIS RICARDO MOYSÉS JR.

...não efetua qualquer prestação de serviço médico-hospitalar a quem quer que seja. Declara ainda que a Fundação Ricardo Moysés Jr. É uma instituição filantrópica sem fins lucrativos e que o objetivo conforme seu estatuto é a Filantropia e a Assistência Social às crianças carentes portadoras de tumores malignos, e afirma que não efetuou para a pessoa descrita na intimação esse tipo de serviço.

Ora, o caso, como se vê, vai muito além da dedução de despesas não comprovadas no ajuste anual. A fiscalização logrou comprovar que o sujeito passivo inseriu informações falsas em suas declarações, acerca de pagamentos vinculados a serviços que os prestadores informados negam que tenham prestado ao contribuinte ou aos seus dependentes.

Dessa forma, ao reduzir a base de cálculo do imposto deduzindo pagamentos fictícios, por serviços que não tomou, o sujeito passivo agiu com evidente intuito de fraude, ensejando a aplicação da multa qualificada à alíquota de 150%, nos termos do art. 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei 9.430, de 1996.

O dolo na utilização dessas despesas fictícias para reduzir a base de cálculo do imposto de renda fica mais evidente pela prática reiterada da infração. A conduta ilícita tendente a reduzir expressivamente o montante do imposto devido para evitar o seu pagamento, bem como para a obtenção de restituições indevidas, foram adotadas nas DAA de diversos exercícios consecutivos e induzem à incidência da multa qualificada.

O dolo na conduta resta caracterizado exatamente pela prática reiterada de informar pagamentos fictícios nas suas declarações, informação que sabia ser falsa (pois os pagamentos comprovadamente não ocorreram), gerando redução indevida da base de cálculo do imposto e, por via de consequência, transformando imposto a pagar em imposto a restituir ou majorando indevidamente o imposto a restituir.

As provas dos autos evidenciam que o procedimento do sujeito passivo não pode ser considerado como involuntário, mas uma prática intencional. O interessado tinha conhecimento de que as deduções eram inexistentes, tendo se beneficiado com a fraude através do recebimento de restituições maiores do que as devidas ou apurando restituições ao invés de imposto a pagar.

Infere-se que a multa aplicada está em consonância com a legislação de regência. E uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Não se pode, no âmbito administrativo, reduzi-la ou alterá-la por critérios puramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade, tendo em vista o caráter

vinculado da atividade fiscal (parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

A multa de ofício, no presente caso, incidiu sobre a diferença de imposto que deixou de ser recolhida em decorrência da dedução de despesas fictícias nas declarações de ajuste anual.

Assim, considerando que a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, por força do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, cabendo à administração pública aplicar as normas legais nos estritos limites de seu conteúdo, sem poder apreciar razões de cunho pessoal – aí incluída a de que o sujeito passivo não teria capacidade econômica para pagar ou parcelar o crédito tributário –, deve ser mantida a multa no percentual aplicado, prevista expressa e especificamente na legislação tributária.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das arguições de inconstitucionalidade e violação a princípios constitucionais, e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura