



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10670.721848/2012-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-002.034 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 19 de fevereiro de 2020
Recorrente MARCIO LIMA CARENCE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2012

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DE PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.

Cabível a aplicação do artigo 57, §3º do RICARF - faculdade do relator transcrever a decisão de 1ª instância - quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Na ausência de qualquer das hipóteses previstas no art. 59 e observados os requisitos do art. 10 ou art. 11, a depender se Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, ambos do Decreto n.º 70.235/72, não prospera a preliminar de nulidade do lançamento levantada.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, não podendo o impugnante apresentá-la em outro momento a menos que demonstre motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões Posteriormente trazidos aos autos.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. TESTEMUNHAS. DESNECESSIDADE.

A prova pericial e a diligência não integram o rol dos direitos subjetivos do atuado, destinando-se à formação da convicção do julgador, podendo este determiná-la de ofício, caso sejam imprescindíveis ao adequado julgamento do lançamento, ou negá-la, se entender desnecessária.

INTIMAÇÕES NO ESCRITÓRIO DO PROCURADOR. IMPOSSIBILIDADE.

No processo administrativo fiscal a ciência dos atos processuais se dá na forma estabelecida no Decreto n.º 70.235/72, devendo, no caso de utilizada a via postal, ocorrer no domicílio tributário do sujeito passivo.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Mantém-se o lançamento relativo às despesas médicas para cujos recibos não ficou evidenciada a efetividade dos pagamentos, sobretudo quanto tal aspecto foi objeto de intimação por parte da autoridade lançadora. Somente são

passíveis de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda as despesas médicas declaradas e devidamente comprovadas por documentação que preencha todos os requisitos estabelecidos em lei.

DEDUÇÕES. DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos comprovadamente efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual previsto na legislação.

DEDUÇÕES. DEPENDENTES.

O neto, até vinte e um anos, pode ser dependente desde que o contribuinte detenha sua guarda judicial, obedecido o limite anual previsto na legislação.

GUARDA DE DOCUMENTOS.

O contribuinte é obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, toda a documentação que embasou o preenchimento de sua declaração de rendimentos.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

MULTA DE OFÍCIO SOBRE A PARCELA QUE DEIXAR DE SER RESTITUÍDA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa de 75%, no caso de dolo ou má-fé, sobre a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencida a conselheira Fabiana Okchstein Kelbert, que lhe deu provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto, Marcelo Rocha Paura e Fabiana Okchstein Kelbert, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Fl. 3 do Acórdão n.º 2001-002.034 - 2ª Sejul/1ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10670.721848/2012-89

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão n.º 09-48.-017, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) DRJ/JFA (e-fls. 248/265) que *manteve parcialmente* o auto-de-infração (e-fls. 2/33) referente ao exercício 2012.

Abaixo, resumo do relatório do Acórdão da instância de piso:

(...)

Em nome do contribuinte acima identificado foi lavrado, em 20/11/2012, o Auto de Infração de fls. 02 a 33, relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF, exercício 2012, ano-calendário 2011, que resultou em redução do valor do imposto de renda a restituir, passando de R\$ 12.434,47 para R\$ 1.145,25. Ainda, foi lavrado, em 23/04/2013, o Auto de Infração Complementar de fls. 131 a 136, relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF, exercício 2012, ano-calendário 2011, que resultou na apuração de multa de ofício e qualificação desta, no valor total de R\$ 16.544,09.

Motivou o lançamento de ofício (fls. 03 e 04):

1) A dedução indevida de dependente, no valor de **R\$ 1.889,64**. Aplicada multa de ofício de **75%**; 2) A dedução indevida de despesas médicas, no valor total de **R\$ 36.400,00**. Aplicada multa de ofício agravada de **150%**; e, 3) A dedução indevida de despesas com instrução, no valor de **R\$ 2.958,23**. Aplicada multa de ofício agravada de **150%**.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 12 a 33) a autoridade lançadora salienta, entre outros pontos, que:

1) A fiscalização teve início face a incidência em malha fiscal da Declaração de Ajuste Anual do exercício 2012, ano-calendário 2011. Tendo o contribuinte, constatando tal ocorrência, apresentou declaração retificadora, apresentando, voluntariamente, documentos à malha fiscal. Por ter sido constatado que os pleitos dedutíveis eram elevados, não obstante possuir assistência médica prestada pelo Instituto de Previdência dos Servidores do Estado de Minas Gerais – IPSEMG, e se remontavam a anos pretéritos, o trabalho foi repassado à fiscalização externa;

2) No Termo de Intimação Fiscal, datado de 22/06/2012, foi solicitado ao contribuinte, tendo em vista o pleito elevado e continuado de deduções, que comprovasse efetividade dos pagamentos e a efetividade da prestação dos serviços das despesas médicas e despesas com instrução e comprovasse a dedução de dependente, relativamente aos exercícios de 2007 a 2012. Foi solicitado, ainda, a apresentação dos originais dos documentos relativos ao exercício 2012, ano-calendário 2011, cujas cópias já tinham sido entregues à malha fiscal, assim como todos os originais relativos aos demais exercícios fiscalizados;

3) Em resposta, o contribuinte alegou que parte da documentação teria sido totalmente destruída em decorrência de enchentes na sua cidade, mas não apresentou registro/boletim de tal ocorrência. Apresentou parte dos documentos solicitados, mas não apresentou nenhuma documentação adicional para comprovar a efetividade dos pagamentos ou a prestação dos serviços.

4) Em face à precariedade da documentação apresentada pelo contribuinte, os prestadores de serviços foram intimados a comprovar as informações constantes das Declarações de Ajuste Anual revisadas.

5) O profissional Salomão Leal de Almeida, residente em Taguatinga/DF, informou haver prestado serviço a quase todos os membros da família, afirmando que recebeu em espécie. Este profissional nada declara de rendimentos recebidos de pessoas físicas, alegando que isto decorre de erro do contador. Tal afirmativa é uma aberração já que se repete ao longo de vários anos-calendário. Não tendo o profissional apresentado qualquer prova da prestação dos serviços, foi reintimado, no entanto, não apresentou resposta;

6) Os profissionais João Borges Carneiro, Benjamim Antônio Correa, Geraldo Silveira de Sá, Guilherme Veloso Pereira e Emílio Augusto de Araújo Mattos afirmaram não haver prestado serviços nem ao contribuinte, nem aos seus dependentes. Este último afirmou ainda que os recibos apresentados pelo contribuinte, não foram emitidos por ele. E quanto ao profissional Dirceu Alves Nobre, não foi localizado;

7) As instituições de ensino foram, também, intimadas a confirmar as prestações de serviço, tendo sido parte confirmada e parte não; e,

8) A multa de ofício foi qualificada tendo em vista que o contribuinte utilizou documentação inidônea ou simulou a existência de despesas não efetivamente suportadas, tendo se utilizado de recibos fraudulentos. Foi, ainda, efetuada Representação Fiscal para Fins Penais.

A ciência da Notificação de Lançamento se deu em 27/11/2012 (fls. 90 e 91), e o interessado apresentou impugnação de fls. 94 a 102, em 26/12/2012 (fl. 94),

discordando do lançamento alegando, em síntese, que:

1) Violação aos princípios da ampla defesa, do contraditório, da publicidade e da motivação, nos seguintes termos: *“No caso em exame, resta evidente a ofensa ao contraditório e ampla defesa, na medida em que, somente após publicado o Auto de Infração em seu desfavor, é que foi dada ciência ao contribuinte, pior, sem que fosse-lhe concedido qualquer prazo para defesa/recurso. Sendo certo ainda que a discussão administrativa que ora propõe, não tem efeito suspensivo”*. Segue afirmando que: *“Como sustentar a legalidade de um ato que não permite ao contribuinte provar seus argumentos apresentados, impondo-lhe somente a apresentação de documentos que, por sua vez, sequer existem em função de enchentes ocorridas na sua cidade”*. Requer, assim, a nulidade do Auto de Infração;

2) Os documentos foram perdidos em função das graves enchentes ocorridas na cidade de Januária. *“Obviamente, senhores, que o fato de não possuir tais documentos comprobatórios não configura violação à legislação, conforma faz crer o Ser. Auditor Fiscal,...”*. Segue afirmando que: *“Assim, por não estar obrigado ao impossível (afinal como pode alguém ser obrigado a exibir um documento que não possui????), não há falar em qualquer violação ao disposto na legislação vigente, nem mesmo de qualquer outro dispositivo legal”*;

3) Com relação à penalidade aplicada, que esta deve estar atrelada à capacidade econômica do contribuinte, tendo caráter confiscatório;

4) Protesta por todos os meios de provas admitidos em direito: depoimento pessoal do Auditor Fiscal, testemunha, juntada de documentos, perícia etc.; e, Requer, ainda, sejam os avisos, notificações e intimações remetidos ao escritório do procurador.

Em 12/04/2012, o despacho desta 6ª Turma da DRJ (fls. 109 e 110), propôs o retorno dos autos à repartição de origem para que, se assim entendesse, a autoridade lançadora, providenciasse a lavratura de Auto de Infração para aplicação do previsto na alteração da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Medida Provisória 472, de 15/12/2009, convertida em Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, que inclui que incluiu o § 5º, no art. 44, que dispõe:

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre:

I a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária.

Após a diligência, foi lavrado Auto de Infração de fls. 131 a 136, que exigiu a multa, no valor de **R\$ 16.544,09**, sobre a parcela de imposto que deixou de ser restituída, no valor total de R\$ 11.159,31, sendo parte sujeito a multa de ofício de 75% e parte sujeita a multa de ofício de 150%.

O contribuinte foi cientificado o Auto de Infração de fls. 131 a 136, em 10/05/2013 (fls. 243 e 244) e não se manifestou, de acordo com o despacho de fl. 247.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Preliminar

Nulidade

De acordo com as razões utilizadas no voto condutor do julgamento *a quo*, em função da aplicação do § 3º, art. 57 da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, conforme a seguir.

Mérito

Inicialmente, cumpre observar o disposto no § 3º, art. 57 da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, que aprovou o RICARF vigente, *in verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 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) (grifei)

Compulsando os autos verifico que o Recorrente ao apresentar seu Recurso Voluntário, basicamente, replicou as argumentações de sua impugnação, deixando, assim, de apresentar novas razões de defesa em suas alegações perante este Colegiado, e tendo em vista minha absoluta concordância com os fundamentos do Colegiado *a quo* e amparado no fundamento regimental acima reproduzido, *utilizo das razões de decidir do voto condutor do respectivo acórdão:*

Voto

A impugnação é tempestiva e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto dela toma-se conhecimento.

Da Nulidade do Auto de Infração:

Na ausência de qualquer das hipóteses previstas no art. 59 e observados os requisitos do art. 10, a seguir transcritos, ambos do Decreto n.º 70.235/72, não prospera a preliminar de nulidade do lançamento levantada.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Sobre o cerceamento do direito de defesa, há que se considerar que o direito ao contraditório decorre do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, que tem a seguinte redação:

Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

As normas reguladoras da constituição do crédito tributário não estabelecem que o contribuinte deva participar dos procedimentos tendentes à efetivação do lançamento, exceto se a autoridade lançadora necessitar de esclarecimentos ou informações e tomar a iniciativa de solicitá-los ao fiscalizado. O que nem é o caso do presente processo, pois o contribuinte teve diversas oportunidades de apresentar os documentos que comprovariam as deduções pleiteadas. O importante nos procedimentos de lançamento é que a autoridade fiscal apure a infração, isto porque, para manifestar-se sobre o que foi apurado, o contribuinte tem seu momento próprio quando se instaurar o contencioso administrativo, conforme previsto no Decreto n.º 70.235/1972.

Só faz sentido se falar em princípios da ampla defesa após a apresentação tempestiva de impugnação ao lançamento, a qual instaura o contraditório, conforme preceituado no art. 14 do já citado Decreto n.º 70.235/72. Antes, não há litígio, não há contraditório. Existe, apenas, uma ação fiscal sendo levada a efeito, de ofício, pela Fazenda Nacional que, como atividade privativa que é da autoridade tributária, e como já foi citado, **poderá ser desenvolvida até mesmo sem seu compartilhamento obrigatório com o sujeito passivo da obrigação tributária.**

Ressalte-se, por oportuno, que, nos autos em questão, a oportunidade de defesa foi regularmente oferecida, e plenamente exercida pelo contribuinte autuado, que ao inaugurar o contraditório através da apresentação da tempestiva impugnação de fls. 360 a 368, está dando, inclusive, ensejo à elaboração do presente Acórdão.

Cabe salientar, ainda, que o cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. É nesse sentido que o art. 59, também do Decreto n.º 70.235/72, somente admite a caracterização de cerceamento do direito de defesa contra **decisões e despachos** e não contra Autos de Infração ou Notificações de Lançamento.

Os dois últimos são impugnáveis na forma da legislação em vigor, garantindo-se, também desta forma, a observância do art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988, anteriormente transcrito.

Portanto, não há que se falar, no presente caso, em desrespeito ao contraditório e ao amplo direito de defesa visto que está demonstrado, de forma inequívoca, o pleno conhecimento do impugnante sobre as razões do lançamento em tela, por ele contestado nos argumentos ora apresentados à apreciação da autoridade julgadora, sendo que lhe foi ainda facultado pleno acesso a toda documentação constante dos autos.

Da Responsabilidade pela Guarda de Documentos:

As alegações do interessado do extravio dos documentos que embasaram a suas declarações dos exercícios 2007 a 2012, são insuficientes para o afastamento da glosa, sendo indispensável, segundo a legislação tributária a apresentação dos recibos dos pagamentos efetuados aos profissionais e/ou, na falta destes, de cheques nominativos comprovando o pagamento da despesa, ou ainda, a comprovação do efetivo pagamento e efetiva prestação do serviço, conforme foi solicitado ao contribuinte.

O Manual de Preenchimento da Declaração de Ajuste Anual DAA, no campo Relação de Pagamentos e Doações Efetuados, adverte aos declarantes que conservem à disposição da Receita Federal do Brasil, pelo prazo de cinco anos, contados de sua apresentação, os comprovantes que embasaram os valores lançados na sua declaração. Tais valores, quando dedutíveis, afetam a base de cálculo do IRPF, quando dedutíveis e ainda podem indicar acréscimo patrimonial sem origem de receita comprovada e servem para indicar rendimentos tributáveis das pessoas físicas que os receberam. Nessa hipótese, passado o prazo do art. 150 ou do art. 173, inciso I, do CTN, não podendo mais haver o lançamento do imposto, poderá o contribuinte se desfazer dos comprovantes.

Portanto, cabe ao contribuinte manter em boa guarda e ordem todos os documentos que se refiram aos rendimentos e deduções declarados, aos atos e às operações que contribuíram para modificar sua situação patrimonial. Essa guarda deve ser observada enquanto não se efetivar a caducidade de a Fazenda Pública proceder ao lançamento tributário, ou seja, pelo prazo decadencial atinente ao imposto.

É oportuno observar o que dispõe o art. 797 do RIR/99.

Dispensa de Juntada de Documentos

Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).

Do termo, “*quando estas julgarem necessário*”, deverá ser entendido que tal liberalidade está adstrita ao tempo entre a entrega da DAA e a decadência do crédito tributário nela apurado ou dela decorrente.

E a alegação da contribuinte de terem sido extraviados os documentos em virtude de enchente em sua cidade, calamidade esta nem sequer comprovada, também não tem o condão de produzir qualquer alteração no lançamento, uma vez que tais argumentos também carecem de amparo na legislação tributária.

É de se ressaltar que se considera infração tributária qualquer ação ou omissão, voluntária ou involuntária, praticada pelo sujeito passivo contra a legislação tributária.

Estabelece o art.136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Regra geral no Direito, a ignorância do agente em relação à lei não o exime da responsabilidade pela transgressão aos seus preceitos. Tal regra não poderia ser

diferente, pois caso assim não fosse, todo infrator alegaria ter agido por desconhecimento da lei.

No direito tributário, via de regra, a responsabilidade por infrações à legislação fiscal existirá tenha ou não o sujeito passivo intenção de prejudicar o Fisco. Optou o CTN, em princípio, pela teoria da objetividade da infração fiscal, não importando, para a punição do infrator, o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato.

Também não importa pesquisar, em princípio, se o ato ilícito praticado gerou efeitos (por exemplo, afetou o montante do tributo a ser recolhido), nem interessa saber qual a natureza do ato ou a extensão dos seus efeitos.

A penalidade a ser aplicada no campo tributário, portanto, independe das circunstâncias ou dos efeitos das infrações, bastando, para sua aplicação, que se caracterize o fato ocorrido como desobediência à lei tributária.

Das Despesas Médicas:

Sobre a glosa das despesas médicas, necessário se faz transcrever a legislação que trata do assunto, na espécie, o art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) vigente, cuja matriz legal é o art. 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que dispõe:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").(g.n.)

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

I aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;(g.n.)

II restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;(g.n.)

III limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento; (g.n.)

Em princípio, admite-se como prova de pagamento os recibos fornecidos por profissionais competentes, legalmente habilitados, desde que neles constem os requisitos estabelecidos pelo no art. 80, § 1º, incisos II e III, do RIR/1999, anteriormente transcrito.

Contudo, o mesmo Regulamento, em seu art. 73, § 1º, estabelece:

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

§ 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).

Assim, existindo dúvida quanto à efetividade dos gastos declarados, especialmente quando há irregularidades nos documentos comprobatórios oferecidos ou se suspeita serem exagerados, a legislação tributária permite que a autoridade tributária não acate simples recibos como provas suficientes para evidenciar as efetivas realizações de tais gastos, podendo, a seu juízo, **visando formar sua convicção**, solicitar elementos adicionais que demonstrem de modo absoluto a veracidade do pleito declarado.

Exige-se nesses casos, então, a comprovação da prestação dos serviços e, principalmente, da efetiva realização dos pagamentos correspondentes, pois é o que realmente importa. Para a comprovação da efetividade dos pagamentos sugere-se:

cópias de cheques fornecidas pela instituição bancária, comprovantes de depósitos na conta do prestador dos serviços, comprovantes de transferências eletrônicas de fundos, transferências interbancárias, comprovantes de transmissão de ordens de pagamentos, e, no caso de pagamentos efetuados em dinheiro, extratos bancários que demonstrem a realização de saques em datas e valores coincidentes ou aproximados aos pagamentos em questão, podendo também o interessado apresentar outros que julgar conveniente, desde que surtam os devidos efeitos legais.

Neste sentido, a autoridade lançadora requereu ao contribuinte, por meio do Termo de Intimação Fiscal, datado de 22/06/2012, comprovantes originais e cópias das despesas médica informadas nas DAA, exercícios 2007 a 2012, além da comprovação da efetiva prestação do serviço e do efetivo pagamento.

Em resposta, o contribuinte nada apresentou para comprovar a efetiva prestação do serviço ou o seu efetivo pagamento. Apresentando documentação precária.

Alegou ainda que os documentos teriam sido perdidos em função de enchente em sua cidade.

Assim, foi lavrado o Auto de Infração.

Após a impugnação nada alegou no tocante ao mérito desta questão e, também, não apresentou nenhuma documentação a fim de comprovar as deduções pleiteadas.

No que concerne ao ônus da prova, é regra geral no direito que cabe a quem alega. Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. A legislação tributária estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

Nesse sentido destaque-se os ensinamentos do mestre Antônio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Saraiva, p. 298 (documento assinado digitalmente)

Uma das regras que regem as provas consiste no seguinte: toda afirmação de determinado fato deve ser provada. Diz-se frequentemente: “a quem alega alguma coisa, compete prova-la”. [...] Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.(g.n.)

A inversão legal do ônus da prova, do Fisco para o contribuinte, transfere para este a obrigação de comprovar e justificar as deduções e, não o fazendo, sofre as consequências legais, ou seja, o não cabimento dessas deduções, por falta de comprovação e justificação. Também importa dizer que o ônus de provar significa trazer elementos que não deixem qualquer dúvida quanto ao fato questionado.

Por conseguinte, o ônus da prova das deduções é do contribuinte, pois foram por ele pleiteadas. Se a prova da dedução incumbe a quem interessa e este não a faz na forma legal exigida, se sujeita a sua desconsideração, e foi o que ocorreu nos autos.

Concluindo, deve ser mantido o lançamento em sua íntegra.

Das Despesas com Instrução:

No tocante às deduções de despesas com instrução, o art. 81 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, transcrito a seguir, trata do assunto.

Art. 81. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1.º, 2.º e 3.º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de um mil e setecentos reais (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8.º, inciso II, alínea "b").

§ 1.º O limite previsto neste artigo corresponderá ao valor de um mil e setecentos reais, multiplicado pelo número de pessoas com quem foram efetivamente realizadas as despesas, vedada a transferência do excesso individual para outra pessoa (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8.º, inciso II, alínea "b").

§ 2.º Não serão dedutíveis as despesas com educação de menor pobre que o contribuinte apenas eduque (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 35, inciso IV).

§ 3.º As despesas de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo, observados os limites previstos neste artigo (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 8.º, § 3.º).

§ 4.º Poderão ser deduzidos como despesa com educação os pagamentos efetuados a creches (Medida Provisória n.º 1.74937, de 1999, art. 7.º).

Após a impugnação nada alegou no tocante ao mérito desta questão e, também, não apresentou nenhuma documentação a fim de comprovar a dedução pleiteada.

Dessa forma, devem ser mantida a glosa de despesas com instrução, face a sua não comprovação com documentação hábil e idônea nos valores de **R\$ 2.958,23**.

Da Dedução de Dependente:

O art. 77 do Decreto 3.000/99, a seguir transcrito, dispõe sobre a dedução de dependentes.

Art.77. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida do rendimento tributável a quantia equivalente a noventa reais por dependente (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 4.º, inciso III).

§ 1.º Poderão ser considerados como dependentes, observado o disposto nos arts. 4.º, § 3.º, e 5.º, parágrafo único (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 35):

I- o cônjuge;

II- o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III- a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV- o menor pobre, até vinte e um anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V- o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até vinte e um anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho; (g.n.)

VI- os pais, os avós ou os bisavós, que não auferiram rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII- o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

§2º Os dependentes a que referem os incisos III e V do parágrafo anterior poderão ser assim considerados quando maiores até vinte e quatro anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 1º).(g.n.)

§3º Os dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 2º).

§4º No caso de filhos de pais separados, poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 3º).

§5º É vedada a dedução concomitante do montante referente a um mesmo dependente, na determinação da base de cálculo do imposto, por mais de um contribuinte (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 4º).

Após a impugnação nada alegou no tocante ao mérito desta questão e, também, não apresentou nenhuma documentação a fim de comprovar a dedução pleiteada, devendo ser mantida a glosa, no valor de **R\$ 1.889,64**, do dependente, menor de idade, Marcio Alexandre Lopes Carence Junior, neto do contribuinte, por não possuir, o contribuinte, sua guarda judicial.

Da Multa de Ofício Aplicada e a Ofensa aos Princípios Constitucionais:

Quanto à cobrança da multa de ofício, no percentual de 75% e 150%, sobre o valor do imposto suplementar, cabe esclarecer que esta tem seu embasamento legal, dentre outros, no artigo 44, inciso I e § 1º, com a redação então em vigor, da Lei nº 9.430, de 1996, **em face do lançamento de ofício pela constatação de declaração de rendimentos inexata.**

Assim, dispõe:

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) (g.n.)

II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída 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) (g.n.)

Por sua vez, os art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 1964, assim dispõe:

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.

Neste sentido, a autoridade lançadora aplicou a multa de ofício no percentual de 75% sobre o imposto suplementar apurado decorrente da dedução indevida de dependentes. E, ainda, aplicou a multa de ofício no percentual de 150% sobre o imposto suplementar decorrente da dedução indevida de despesas médicas e despesas com instrução, tendo em vista a emissão fraudulenta de recibos.

Dessa forma, comprovado o descumprimento de obrigação tributária pelo contribuinte, a autoridade fiscal, na sua atribuição/obrigação de zelar pela arrecadação dos tributos tem o dever de exigir o crédito tributário com os acréscimos legais previstos em Lei, sendo incontroverso que não cabe à autoridade lançadora qualquer discricionariedade relativa à aplicação da multa de ofício.

E uma vez positivada a norma legal, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem promover quaisquer outras análises ou considerações sobre o tema. Dessa forma, o tratamento tributário que foi dispensado ao contribuinte seguiu estritamente os preceitos legais pertinentes à espécie, os quais devem ser fielmente observados pela autoridade fiscal, cuja atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme preceitua o artigo 142, parágrafo único, do CTN.

Com relação à alegação de ofensa aos princípios constitucionais, efeito confiscatório da multa, cumpre observar que à autoridade administrativa, no desempenho da atividade lançadora, que é vinculada e obrigatória, como já citado anteriormente, cabe exigir o crédito tributário com observância da legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, segundo o artigo 144, *caput*, do CTN, sem intrometer-se no aspecto da validade da lei sob o ponto de vista de qualquer

princípio constitucional, porquanto a norma legal presume-se válida e de acordo com os princípios da Constituição Federal, assegurado o direito de quem, porventura, julgar-se prejudicado arguir a pretensa inconstitucionalidade na órbita competente, que é o Poder Judiciário.

Mantém-se, pois a cobrança da multa de ofício sobre o valor do imposto suplementar apurado, tanto aquela aplicada no percentual de 75%, quanto aquela aplicada no percentual de 150%, pelos motivos já expostos.

Do Pedido de Perícias, Diligências e Oitiva de Testemunhas:

No tocante ao genérico requerimento de perícia e diligências, vale transcrever o que dispõe o artigo 16, inciso IV, do Decreto 70.235/72:

IV as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

Cabe esclarecer que a perícia, tal como a diligência, são provas de caráter especial, cabíveis nos casos em que a interpretação dos fatos demanda juízo técnico. Todavia, elas não integram o rol dos direitos subjetivos do autuado, destinando-se à formação da convicção do julgador, podendo este determiná-la de ofício, caso sejam imprescindíveis ao adequado julgamento do lançamento. A jurisprudência administrativa, de forma reiterada, confirme este entendimento, como exemplificam os acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementados:

PERÍCIA – REALIZAÇÃO DISPENSÁVEL – Não constitui ilegalidade o indeferimento do pedido de realização de perícia, pela autoridade de primeira instância, quando as provas juntadas ao processo são suficientes para o deslinde da causa (Acórdão nº 10417.019, de 16/04/99)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADES – PERÍCIAS E DILIGÊNCIAS – CAPITULAÇÃO DO LANÇAMENTO – Porque o indeferimento ou deferimento do pedido de realização de perícia ou diligência depende do livre convencimento da autoridade preparadora julgadora, nos termos da processualística fiscal, o seu indeferimento não implica em nulidade da decisão, sobretudo quando os autos estão a demonstrar a sua prescindibilidade. (Acórdão nº 1071.975, de 07/01/1997)

Assim, considera-se não formulado o requerimento genérico de realização de perícia e diligências, sem o atendimento de requisitos legalmente previstos. Ademais, entende esta julgadora não serem necessárias, dispondo os autos de elementos suficientes para elucidação dos fatos.

E, quanto ao pedido de produção de prova testemunhal, não especificada pelo impugnante, cabe mencionar a lição de Paulo Celso B. Bonilha (in Da Prova no Processo Administrativo Tributário, Editora LTr, 1992, pág. 101), segundo a qual, “*no processo administrativo tributário, por sua feição peculiar, predominam, substancialmente, a prova documental, a prova pericial e a prova indiciária, não se utilizando, senão acidentalmente, a prova testemunhal e a inspeção ocular da autoridade julgadora*”.

Desse modo, além de ser reduzido o valor probante da prova testemunhal no processo administrativo fiscal e não demonstrada a necessidade ou conveniência da realização de diligência para oitiva de testemunhas, deve ser, também, indeferido tal pedido.

Do Pedido de Produção de Provas:

Por fim, na impugnação o notificado protesta por provar o alegado por todos os meios de prova admissíveis em Direito. Nesse sentido cumpre esclarecer que no âmbito do Processo Administrativo Fiscal (PAF) as provas devem ser carreadas junto com a impugnação, a não ser que isso seja impraticável, nos termos do art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, devendo, nesse caso, haver requerimento e comprovação da circunstância que impossibilitou a juntada no tempo oportuno, pelo que o protesto genérico por provas nenhum efeito produz. Até a sessão de julgamento em primeira instância não havia nenhum requerimento embasado nesses dispositivos.

Das Intimações no Escritório do Procurador:

Em referência ao pedido de que as intimações sejam efetuadas em nome e para o endereço do procurador, não há como deferi-lo, pois o Decreto nº 70.235/72, art. 23, inciso II, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 67, determina que elas sejam feitas por via postal, ou qualquer outra com prova de recebimento, e endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, ou seja, o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária (art. 23, § 4º, Decreto nº 70.235/72).

Da Multa sobre a Parcela do Imposto a Restituir que deixar de ser Restituída:

Após a diligência requerida (fls. 109 110) foi lavrado Auto de Infração complementar de fls 131 a 136 que apurou a multa de ofício, no valor de **R\$ 16.544,09**, sobre a parcela de imposto que deixou de ser restituída, no valor total de R\$ 11.159,31, sendo parte sujeito a multa de ofício de 75% e parte sujeita a multa de ofício de 150%.

O contribuinte foi cientificado o Auto de Infração de fls. 131 a 136, em 10/05/2013 (fls. 243 e 244) e não se manifestou, de acordo com o despacho de fl. 247.

No entanto, no entender da julgadora de piso, não há previsão para a aplicação da multa de 150%, de acordo com o previsto na alteração da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Medida Provisória 472, de 15/12/2009, convertida em Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, que inclui que incluiu o § 5º, no art. 44, que dispõe:

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;

II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I prestar esclarecimentos;

II apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º *Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)* (g.n.)

I *a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)* (g.n.)

Dessa forma, deve ser revista, em parte, a multa de ofício apurada no Auto de Infração de fls. fls. 131 a 136.

Recálculo da Multa de Ofício:

Deve-se, então, alterar o lançamento, relativo ao exercício 2012, ano-calendário 2011, conforme tabela (e-fls. 264).

As infrações apuradas somam R\$ 39.358,23, resultando no imposto de R\$ 14.747,77 que, deduzido do imposto apurado/pago da Declaração de Ajuste Anual – DAA de R\$ 3.978,20 (R\$ 16.412,66 – R\$ 12.434,47), resulta na apuração do imposto no valor de R\$ 10.769,57, que em se aplicando a multa de 75%, resulta no valor de **R\$ 8.077,17**.

Assim, mantém-se a multa de ofício no valor de R\$ 8.077,17, cancelando-se o valor de R\$ 8.466,92.

Diante do exposto, encaminho o voto no sentido de se julgar **PROCEDENTE EM PARTE** a impugnação dos Autos de Infração de fls. 02 a 33 e fls. 131 a 136.

Assim, desde já, **proponho a manutenção da decisão recorrida** pelos seus próprios fundamentos e que somente alterou no lançamento o percentual da multa aplicada sobre a parcela do imposto a restituir que deixou de ser restituída de 150% para 75%.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar arguida e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura