



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

Processo nº 10680.004856/2008-61
Recurso nº 168.283 Voluntário
Acórdão nº **2801-01.933 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 24 de outubro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente ANDREIA DE LANA COSTA SANTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2004

NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL. VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. INEXISTÊNCIA.

O princípio do contraditório preside a fase processual a partir da impugnação, quando se instaura o litígio. A fase de fiscalização é presidida pelo princípio inquisitorial.

A ausência de intimação prévia ao contribuinte não caracteriza cerceamento do direito de defesa, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA.

No caso de dúvida quanto à autenticidade dos recibos e declarações apresentadas, devem ser carreados aos autos outros elementos de prova, tais como exames, laudos, comprovantes de pagamentos, para que as despesas médicas declaradas possam ser consideradas dedutíveis.

DEPENDENTES. DEDUÇÃO. IRMÃOS.

Irmãos podem ser considerados dependentes, para efeito de imposto de renda, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial.

DESPESAS COM INSTRUÇÃO. DEDUÇÃO.

Somente são dedutíveis as despesas com instrução permitidas na respectiva legislação, desde que relativas ao contribuinte e a seus dependentes.

MULTA QUALIFICADA.

A inclusão de despesas médicas fictícias, comprovadas pelos elementos contidos nos autos, caracteriza o evidente intuito de fraude e enseja a aplicação da multa de ofício qualificada.

DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. VIOLAÇÃO. APRECIÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Dessa forma não lhe cabe apreciar alegações de violação a dispositivos constitucionais que tenham por objetivo afastar a aplicação da lei tributária.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual só produzem efeitos entre as partes envolvidas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Declarou-se impedida a Conselheira Amarylles Reinaldi e Henriques Resende. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Luiz Cláudio Farina Ventrilho.

Assinado digitalmente

Antônio de Pádua Athayde Magalhães - Presidente.

Assinado digitalmente

Walter Reinaldo Falcão Lima - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Carlos César Quadros Pierre, Walter Reinaldo Falcão Lima e Sandro Machado dos Reis. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Luiz Cláudio Farina Ventrilho.

Relatório

Para fins de economia processual, adoto *in totum* o Relatório do acórdão de primeira instância (fls. 75/76), abaixo reproduzido:

“Contra a contribuinte, Andreia de Lana Costa Santos, CPF 035.500.466-02, foi lavrado o Auto de Infração, fls. 03/07, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2004, ano-calendário 2003, formalizando a exigência de crédito tributário, assim discriminado (valores em reais):

Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar 3.617,31

Juros de Mora — Cálculo Válido até 03/2008 2.016,28

Multa de Ofício 4.466,10

Valor do crédito tributário apurado 10.099,69

Consta do Termo de Verificação Fiscal de fl. 08/11 que foram glosadas:

- Dedução com o dependente André Luis de Lana Costa, irmão da contribuinte, por não deter a impugnante a sua guarda judicial;*
- Dedução de despesas com instrução efetuada com o irmão André Luis de Lana Costa, que por não se caracterizar como dependente não pode ter suas despesas com instrução utilizadas como dedução;*
- Despesas médicas em pagamento a serviços ao Sr. Jorge Strauss Alves da Costa — Consta de fls. 09/10 o seguinte: através do cruzamento de informações dos sistemas informatizados da SRFB foi verificado que nos anos-calendário de 2002 a 2006, centenas de contribuintes informaram, em suas DIRPF, despesas médicas junto ao dentista Jorge Strauss C. Miranda, que somaram a extraordinária quantia de R\$4.129.547,00. O Sr. Jorge Strauss, por outro lado, não declarou rendimentos recebidos de pessoas físicas. Durante o procedimento fiscal o Sr. Jorge Strauss assinou Termo de Declaração/esclarecimentos, no qual declarou não ter prestado serviços de odontologia, entre 01/01/2002 a 31/12/2006, a Sra. Andréia de Lana Costa Santos e/ou a seus dependentes, não tendo recebido dessa contribuinte qualquer valor correspondente ao exercício da profissão de dentista. Tendo em vista o anterior exposto foi glosado o valor de R\$8.500,00 a título de despesas médicas com o Sr. Jorge Strauss efetuado pela interessada, bem como tendo sido configurado, em tese, o crime contra a ordem tributária foi formalizado Representação Fiscal para Fins Penais e aplicada a multa de 150% sobre o valor do imposto obtido sem a referida dedução;*
- Outras despesas médicas — Foi glosado o valor de R\$1.383,83, em virtude de falta de comprovação, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (fl. 10/11);*

A interessada apresentou impugnação ao lançamento, conforme documento de fls.48/58, alegando, em síntese, que:

- O irmão, sem arrimo dos pais, pode ser considerado como dependente, mesmo quando o contribuinte não possui a guarda judicial e assim, também, podem ser deduzidas as despesas com instrução efetuadas com ele. Qualquer limitação a respeito disso, vai de encontro às garantias constitucionais, essencialmente a não tributação do mínimo existencial;*
- Os serviços prestados pelo profissional Jorge Strauss Alves da Costa Miranda estão plenamente documentados por meio de recibo, bem como as demais deduções com despesas médicas;*
- A legislação tributária é bem clara ao dispor que os recibos devem conter a indicação do nome, endereço e número de inscrição no CPF de quem prestou os serviços e recebeu os rendimentos e pela singela análise dos autos, os recibos tidos*

por inidôneos preenchem todas as determinações legais. Cita jurisprudência da CSRF e do Conselho de Contribuintes sobre a matéria;

• A Lei 11.488, de 2007, alterou a redação do art. 44, incisos I e II da Lei nº 9.430, de 1996, tornando as multas mais benéficas e de acordo com o art. 106, I, c, do CTN, aplica-se aqui a retroatividade benigna, não havendo como subsistir a exigência da multa que foi cominada.

• Não é cabível na espécie a multa agravada de 150%.”

A DRJ/Belo Horizonte-MG julgou o lançamento procedente (fls. 74/81), com base nos seguintes argumentos:

- a) de acordo com a legislação respectiva, para que o irmão seja considerado dependente na declaração de ajuste anual de qualquer contribuinte, este tem que deter a guarda judicial daquele, o que não foi provado neste caso. Por conseguinte as despesas com instrução também foram glosadas corretamente, por se referirem a gastos com pessoa que não pode ser dependente da recorrente;
- b) a autoridade administrativa é incompetente para se pronunciar sobre inconstitucionalidades de lei, posto que essa função está reservada ao Poder Judiciário;
- c) em relação à glosa das despesas médicas relativas ao profissional Jorge Strauss Alves da Costa Miranda, este, quando intimado, respondeu que não prestou qualquer serviço à contribuinte, e esta não juntou provas suficientes para contradizer àquela assertiva, limitando-se a alegar que os recibos juntados comprovam a realização das despesas, por preencherem os requisitos legais. Por conseguinte correta a glosa efetuada, assim como aplicação da multa qualificada.
- d) em relação às demais glosas de despesas médicas, a interessada não comprovou o efetivo pagamento, razão pela qual devem ser mantidas;
- e) acerca da alegação de que multa prevista no inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1999, não é mais aplicável em face da edição da Lei nº 11.488, de 2007, que teria revogado o referido inciso, pelo que propugna pela aplicação da retroatividade benigna do art. 106, II, do CTN, verifica-se que tal alegação não procede, já que esta Lei tão somente alterou a redação do citado artigo, passando o que estava previsto no inciso II para o parágrafo § 1º do art. 44;
- f) decisões administrativas não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (art. 100 do CTN).

Cientificado da decisão de primeira instância em 05/08/08, fls. 84, a contribuinte apresentou, em 10/02/11, o Recurso de fls. 85/94, expondo os seguintes argumentos, em suma:

- a) busca guarida na Constituição Federal para alegar que as despesas com irmão, neto ou bisneto, sem arrimo dos pais, podem ser deduzidas da declaração do imposto de renda da pessoa física. Entende que qualquer limitação a respeito disso vai de encontro às garantias constitucionais, essencialmente à não tributação do mínimo existencial;
- b) quanto à glosa das despesas médicas relativas ao profissional Jorge Strauss Alves da Costa Miranda, alega que, em nenhum momento, foi intimada acerca dos procedimentos realizados pela fiscalização, o que constitui afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Aduz, ainda, que a DRJ deveria ter solicitado a realização de diligências com o intuito de produzir outros meios de prova da realização de despesas e, não o fazendo, cerceou o seu direito de defesa;
- c) os recibos apresentados comprovam a realização das aludidas despesas médicas, pois contêm os requisitos previstos na legislação tributária, sendo que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais é forte nesse sentido;
- d) os dispositivos legais que fundamentaram a aplicação das penalidades foram revogados por lei mais benéfica, a Lei nº 11.488, de 2007, devendo, assim, ser aplicada a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, do CTN, conforme jurisprudência deste Conselho;
- e) mesmo que mantidas as glosas e as penalidades aplicadas, a multa qualificada deve ser reduzida para 75%, diante da ausência de intuito fraudulento. Alega que a qualificação da multa foi feita com base em juízo discricionário da fiscalização, posto que lastreados em mera declaração do Sr. Jorge Strauss Alves da Costa Miranda. Acrescenta que não lhe foi dada oportunidade para contradizer a informação prestada pelo citado profissional;

Diante do exposto acima requer o provimento do recurso, julgando-se inteiramente improcedente o lançamento tributário e, caso, isso não ocorra, que seja afastada a cobrança da multa de ofício e/ou da multa de ofício agravada (sic).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Walter Reinaldo Falcão Lima

Como não consta nos autos a data em que o recurso foi protocolado, admito-o como tempestivo, sendo que atende as demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

DA PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA

A recorrente alega ter ocorrido afronta ao seu direito de defesa e ao princípio do contraditório, pelo fato de não ter sido intimada a se pronunciar acerca da declaração do

profissional Jorge Strauss Alves da Costa, que afirmou não ter prestado serviços à contribuinte em 2004 tampouco recebido qualquer pagamento dela. Todavia não lhe assiste razão, como será demonstrado a seguir.

É importante esclarecer que no âmbito do processo administrativo fiscal os princípios do contraditório e da ampla defesa devem estar presentes a partir da fase impugnatória, momento em que se instaura o litígio. Até então, no curso do procedimento de fiscalização, estamos diante de uma fase inquisitória, em que não há obrigatoriedade de o Fisco intimar o contribuinte acerca de todos os procedimentos realizados, tal qual aquele questionado pela recorrente. Este Conselho já pacificou o entendimento de que não há necessidade de se intimar previamente o contribuinte nos casos em que o Fisco dispõe de elementos suficientes para realizar o lançamento de ofício. Vejamos o enunciado da Súmula CARF nº 46, que trata dessa matéria:

Súmula CARF nº 46:

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.

Assim, somente a partir da impugnação é que se torna imprescindível a observação do contraditório, sob pena de cercear o direito de defesa do contribuinte.

Por tais razões rejeito a preliminar suscitada.

DO MÉRITO

1 – DAS GLOSAS EFETUADAS

No que diz respeito à glosa do dependente, não há qualquer reparo a ser feito no lançamento e no acórdão recorrido, pois, como prevê a legislação que trata do assunto, abaixo transcrita, irmãos somente podem ser considerados dependentes se o contribuinte detiver a guarda judicial, e o recorrente não comprovou essa situação:

Lei nº 9.250/95

Art 35. Para efeito do disposto nos arts. 40, inciso III, e 8º, inciso II, alínea "c", poderão ser considerados como dependentes:

(...)

V o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

(grifo meu)

Quanto às deduções de despesas com instrução, somente são dedutíveis aquelas permitidas na respectiva legislação (art. 8º, II, “b”, da Lei nº 9.250/95), desde que relativas ao contribuinte e a seus dependentes. Como, neste caso, as despesas com instrução glosadas são relativas ao irmão da contribuinte, que foi glosado como dependente de sua declaração de ajuste anual, a glosa deve ser mantida.

No tocante às glosas de despesas médicas por falta de comprovação de seu pagamento, relativas à Unimed-BH e Master Assistência, conforme Termo de Verificação de fls. 10, a interessada não se pronunciou tampouco apresentou os comprovantes de tais despesas, logo não há como restabelecê-las. Em relação à glosa da Unimed, relativa ao plano de saúde da dependente Maria Antônia de Lana Costa o único documento apresentado (fls. 27) comprova somente o pagamento de R\$ 1.898,97, valor considerado pela fiscalização (fls. 10). Quanto às despesas com a Master Assistência, foram juntados somente comprovantes de pagamentos (fls. 29/30) no montante de R\$ 225,76, que também foi acatado pela fiscalização (fls. 10).

Em relação à glosa das despesas médicas relativas ao Sr. Jorge Strauss Alves da Costa, não há qualquer reparo a ser feito no procedimento realizado pela fiscalização. Por intermédio do Termo de Declaração/Esclarecimentos de fls. 37, aquele profissional declarou que no período de 01/01/02 a 31/12/06 não prestou qualquer serviço profissional à recorrente e/ou seus dependentes, não tendo recebido dela qualquer valor correspondente ao exercício da profissão de dentista. Por conseguinte os recibos apresentados (fls. 32/36) foram desqualificados diante da afirmação daquele profissional, razão pela qual não constituem provas hábeis e idôneas dos serviços ali discriminados.

Para que a declaração prestada pelo Sr. Jorge Strauss Alves da Costa fosse desqualificada, a recorrente deveria ter juntado provas cabais da realização dos serviços discriminados nos recibos apresentados, bem como prova de seu efetivo pagamento. E isso não ocorreu, pois a contribuinte limitou-se a alegar que os aludidos recibos constituem provas suficientes, por estarem preenchidos de acordo com os requisitos exigidos na legislação tributária.

2 – DA BASE LEGAL DAS MULTAS APLICADAS

A contribuinte alega que os dispositivos legais que fundamentaram a aplicação das penalidades foram revogados por lei mais benéfica, a Lei nº 11.488, de 2007, devendo, assim, ser aplicada a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, do CTN. Entretanto, tal alegação não procede, como bem demonstrado no acórdão recorrido, sendo que peço *venia* para adotar os argumentos ali expostos, reproduzidos a seguir:

“Analisando a alegação do contribuinte de que multa prevista no inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1999, não é mais aplicável em face da edição da Lei 11.488, de 2007, que teria revogado o referido inciso, pelo que propugna pela aplicação da retroatividade benigna do art. 106, II, do CTN verifica-se que tal alegação não procede, já esta Lei, tão somente alterou a redação do artigo, como podemos ver a seguir, passando o que estava previsto no inciso II para o parágrafo § 1º do art. 44:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)

II- de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 2º 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 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 22 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 15 de junho 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 15 de junho de 2007. (grifo nosso))

Assim não há que se falar em aplicação da multa a menor (princípio da retroatividade benigna — art. 106 do CTN) — porque, reiteramos, o inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, que foi o enquadramento legal da multa qualificada feito pela fiscalização, quando da lavratura do Auto, já que em vigor A época da infração, não foi revogado e sim, tão-somente, renumerado.”

3 – DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Diante dos elementos contidos nos autos, não restam dúvidas de que a inclusão das despesas médicas relativas ao Sr. Jorge Strauss Alves da Costa ocorreu com evidente intuito de fraude, haja vista que o próprio profissional afirmou não ter prestado serviços à recorrente tampouco ter recebido pagamentos dela no ano de 2004. Ou seja, tratam-se de despesas fictícias, situação que a contribuinte tinha pleno conhecimento quando preencheu sua declaração de ajuste anual, que ensejam a aplicação da multa qualificada, como efetuado corretamente pela fiscalização, de acordo com a determinação legal contida no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I — de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II — cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964,

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I — da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II — das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária 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, ou 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 no artigo 71 e 72.

4 – DA VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS

Acerca da alegação de ofensa a dispositivos constitucionais, convém ressaltar que, nos termos da Súmula CARF nº 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, e o reconhecimento de que foram desrespeitados implica no pronunciamento de inconstitucionalidade das leis que os teriam afrontado.

5 – DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS

No que diz respeito à alegação de que decisões administrativas seriam favoráveis a suas teses, cumpre informar que tais julgados não constituem normas complementares do Direito Tributário, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual só produzem efeitos entre as partes envolvidas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

Diante do exposto acima voto por REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por NEGAR provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Walter Reinaldo Falcão Lima – Relator

Processo nº 10680.004856/2008-61
Acórdão n.º **2801-01.933**

S2-TE01
Fl. 106
