



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

**Processo n°** 10920.001291/2008-91  
**Recurso n°** 168.555 Voluntário  
**Acórdão n°** **2801-01.271 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 01 de dezembro de 2010  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** AMARILDO VOCK  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

**NULIDADE. PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. PRAZO**

Não ocorre a nulidade do feito pelo transcurso do prazo limite de 60 dias de validade do ato inicial da ação fiscal, apenas, sua efetivação sem qualquer outra manifestação do Fisco abre ao sujeito passivo, antes sob procedimento de ofício, a oportunidade de declarar eventuais infrações tributárias e proceder ao respectivo pagamento, acrescido da multa e juros de mora, ou somente dos juros moratórios quando atendidos os requisitos da denúncia espontânea.

**DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.**

À míngua de comprovação, rejeita-se a pretensa dedução de despesas médicas.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIDO.**

Descabe ao fisco produzir provas em favor do contribuinte, devendo, portanto, ser indeferido o pedido de diligência que tem por finalidade obter provas que deveriam e poderiam ter sido produzidas pelo recorrente.

**DEDUÇÃO DE DESPESAS COM DEPENDENTES E INSTRUÇÃO DE DEPENDENTES.**

Deve ser comprovada, documentalmente, a condição de dependência, para fins de dedução de despesas com dependentes e instrução de dependentes da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa física.

**IRPF. DESPESAS COM INSTRUÇÃO PRÓPRIA. REQUISITOS PARA A DEDUTIBILIDADE.**

Na determinação da base de cálculo do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual das pessoas físicas, apenas podem ser deduzidos, a título de despesas com instrução, os pagamentos efetivamente realizados a instituições

de educação regularmente autorizadas, pelo Poder Público, a ministrar educação básica - educação infantil, ensino fundamental, ensino médio e educação superior .

**PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA.**

Deve ser afastada a qualificação da multa quando ausente a comprovação da fraude. Incabível a aplicação da penalidade por presunção de fraude, em face de mera glosa das deduções declaradas.

**DECADÊNCIA.**

O imposto de renda da pessoa física é tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, cujo prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos, contados de 31 de dezembro, no caso de rendimento sujeito ao ajuste na DIRPF.

Preliminar rejeitada.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos rejeitar a preliminar e, no mérito, por maioria de votos dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício e reconhecer a decadência em relação ao ano-calendário de 2002, nos termos do voto da Relatora. Vencida a Conselheira Amarylles Reinaldi e Henriques Resende que negava provimento ao recurso.

*Assinado digitalmente*

Amarylles Reinaldi e Henriques Resende - Presidente

*Assinado digitalmente*

Tânia Mara Paschoalin - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Amarylles Reinaldi e Henriques Resende, Sandro Machado dos Reis, Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Eivance Canário da Silva e Tânia Mara Paschoalin.

## **Relatório**

Trata o presente processo de auto de infração que diz respeito a Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), por meio do qual se exige do sujeito passivo acima identificado o montante de R\$ 81.355,51, referente aos exercícios de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, a título de imposto, acrescido da multa de ofício equivalente a 150% do valor do tributo apurado, além de juros de mora.

O lançamento é decorrente da apuração de dedução indevida de dependentes, dedução indevida de despesas médicas e dedução indevida de despesa com instrução.

A autoridade fiscal aplicou a multa qualificado de 150%, considerando que o contribuinte ao longo dos últimos cinco anos utilizou-se indevidamente de diversas despesas médicas, com instrução e com dependentes, que reduziram significativamente a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física. Concluiu que o contribuinte agiu com a consciente intenção de reduzir indevidamente o imposto a pagar, incorrendo, assim, em fraude e sonegação fiscal, como definido nos art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64.

Em sua impugnação, o interessado alegou, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração, pelas seguintes razões:

1. Ocorreu a preclusão do prazo previsto no §2º, do art. 7º do Decreto 70.235/72, haja vista que, entre o termo de início da ação fiscal e a intimação do AI, transcorreram 138 dias, sendo que nesse período foi lavrado somente um Termo de Ciência de Prosseguimento Fiscal;
2. O imposto lançado referente ao ano-calendário 2003 já foi objeto do lançamento constante da Notificação de Lançamento nº 2004/60942001094326, cópia à fl. 236;
3. A referida notificação também alcançou o mesmo período objeto da presente autuação (2002 a 2006), o que somente seria permitido por ordem escrita do Delegado ou Inspetor da Receita Federal, nos termos da Lei nº 2.354/54, Lei nº 3.470/58 e RIR/99.

No mérito, o impugnante argumentou que as despesas médicas, referentes aos anos de 2002 a 2006, têm suas justificativas em razão da grave situação de saúde que se encontravam seus pais, declarados como dependentes na declaração sob exame. Defendeu a dedução de despesas com instrução realizadas, referentes ao curso de pós-graduação em gestão empresarial na empresa Decision Consultoria e Negócios S/C, conveniada da Faculdade Getúlio Vargas, conforme comprova e-mail em anexo enviado pela própria empresa. Pretendeu fossem admitidas as despesas com instrução de seu irmão, eis que efetivamente arcou com tais despesas, conforme faz prova os documentos às folhas 195 a 230, embora não tivesse a guarda judicial. Por fim, contestou a aplicação da multa de ofício qualificada, já que não houve qualquer espécie de infração no que concerne às deduções das despesas médicas e com instrução. Nesse sentido, quanto às despesas com instrução, alegou novamente que todas foram comprovadas e em relação às despesas médicas não comprovadas defende que: o fato de ele morar em Brusque nos últimos anos o impediu de organizar os recibos de todos os gastos com as despesas médicas de seus pais; e que na presente situação está perfeitamente demonstrado que não há qualquer tipo de dolo com o objetivo de fraudar o Erário, e sim imperícia ou imprudência ao não resguardar toda a documentação necessária.

A 4ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, conforme Acórdão de fls. 242/246, julgou procedente em parte o lançamento sob os fundamentos consubstanciados nas seguintes ementas:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF*

*Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006.*

**DESPESAS DEDUTÍVEIS. COMPROVAÇÃO.**

*A dedutibilidade de despesas médicas e com instrução incorridas pelo contribuinte, dedutíveis nos termos da legislação tributária, está condicionada a sua efetiva comprovação.*

**RELAÇÃO DE DEPENDÊNCIA. COMPROVAÇÃO.**

*Compete ao contribuinte, mediante documentação hábil e idônea, comprovar a relação de dependência, para fins fiscais, havida em relação às pessoas declaradas como suas dependentes em sua Declaração de Ajuste Anual.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 2003*

**MPF. AUTORIZAÇÃO DE REEXAME.**

*Em relação ao mesmo exercício, é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal. O Mandato de Procedimento Fiscal é instrumento que supre a autorização, por consubstanciar a própria autorização.*

*Assunto: Normas de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2002, 2003, 2004.*

**FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO.**

*O reiteramento das condutas ilícitas ao longo do tempo descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.*

**INTUITO DE FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APLICABILIDADE.**

*É aplicável a multa de ofício qualificada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, resta constatado que à conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de fraude.*

**Lançamento Procedente em Parte**

Regularmente cientificado daquele Acórdão em 21/08/2008 (fl. 249), o interessado, representada por seu procurador (fl. 90), interpôs recurso voluntário de fls. 253/268, em 22/09/2008, no qual repete os argumentos da impugnação, acrescentando que:

- A comprovação das despesas médicas poderá ser obtida mediante diligência junto aos estabelecimentos que realizaram os serviços médicos descritos na Declaração de Ajuste Anual (Lei nº9.784/199, art. 37);
- Novos documentos são juntados aos autos nesta oportunidade, posto que de fato realizou curso de pós-graduação em gestão empresarial junto à Fundação Getulio Vargas, conveniada à empresa Decision Consultoria e Negócios S/C Ltda. Há cópia do certificado obtido pelo recorrente (DOC. Nº01) que atesta o fato. Consta também

"Declaração" firmada pela Sociedade Educacional de Santa Catarina (SOCIESC), dando conta de que a "Decision Consultoria e Negócios S/C Ltda" lhe cedeu contratualmente o convênio firmado com a Fundação Getúlio Vargas (DOC. N° 02);

É o relatório.

## Voto

Conselheira Tânia Mara Paschoalin, Relatora

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

De plano, ressalte-se que não fazem parte do litígio a glosa do dependente Murilo Oliani Vock, dado que não foi contestada pelo interessado desde de a fase impugnatória, bem como o crédito tributário exigido relativo ao ano-calendário de 2003, exercício de 2004, considerando que a decisão recorrida já o cancelou pelo motivo de já ter sido exigido anteriormente por meio de Notificação de Lançamento, conforme cópias de fls. 236/238.

Registre-se, ainda, que a citada notificação é restrita ao ano-calendário de 2003, sendo, portanto, equivocado o entendimento do peticionário quando afirma que ela alcança os demais períodos objeto do presente lançamento. Neste sentido, resta prejudicada a preliminar suscitada relativamente a essa questão.

A peça recursal também contém questão preliminar acerca da nulidade do feito em razão de sua lavratura ter sido em momento posterior ao encerramento do procedimento pelo transcurso do prazo legal de 60 (sessenta) dias, previsto no artigo 7º, § 2º do Decreto n.º 70.235/72.

O procedimento fiscal encontra-se regulado pelo Capítulo I do Decreto n.º 70235/72 que trata do Processo Fiscal, mais especificamente em sua Seção III – Do Procedimento, enquanto o prazo utilizado pelo recorrente como suporte à sua alegação, decorre do artigo 7.º, § 2.º, que limita o tempo de validade do ato inicial da ação fiscal em 60 (sessenta) dias.

Deve ser observado que esse texto legal não determina a conclusão do procedimento de ofício em 60 (sessenta) dias, apenas, fixa o limite para a validade do ato inicial, que, uma vez atingido, suspende o curso da ação fiscal até que outro ato lhe dê continuidade. Fácil concluir dessa forma pela ressalva contida ao final do texto, que permite a continuidade do procedimento de ofício mediante ciência ao contribuinte de qualquer outro ato que lhe dê conhecimento do prosseguimento da ação fiscal: "...prorrogável, sucessivamente, por igual período com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."

Portanto, não ocorre a nulidade do feito pelo transcurso desse prazo, apenas, sua efetivação sem qualquer outra manifestação do Fisco abre ao sujeito passivo, antes sob procedimento de ofício, a oportunidade de declarar eventuais infrações tributárias e proceder ao respectivo pagamento, acrescido da multa e juros de mora, ou somente dos juros moratórios quando atendidos os requisitos da denúncia espontânea.

Na situação em comento, verifica-se, pelo que dos autos consta, que o contribuinte não se valeu da interrupção do prazo inicial para apresentar as declarações retificadoras e recolher os tributos, ou seja, perdeu a chance de fazer jus ao instituto da denúncia espontânea.

Quanto à despesas médicas glosadas, referentes aos tratamentos médicos dos pais do contribuinte, confirma-se, compulsando os auto, que não foram apresentados os correspondentes recibos e/ou pagamentos. As prescrições, receitas e exames médicos apresentados não constituem provas hábeis a garantir a dedutibilidade da alegada despesa à luz da legislação de regência.

Ressalte-se que não se está questionando a necessidade ou não dos tratamentos médicos, mas se realmente tais despesas foram pagas no valor declarado, condição necessária à sua dedutibilidade. Portanto, sem a devida prova, considera-se acertada a glosa.

Ainda, relativamente à comprovação das despesas médicas, rejeita-se o pedido de diligência que tem por finalidade obter provas que deveriam e poderiam ter sido produzidas pelo recorrente. Desarrazoado imputar tal ônus probatório ao fisco. A autoridade fiscal não tem o dever de produzir a prova necessária à defesa do sujeito passivo.

Pretende o recorrente o restabelecimento da glosa com o dependente Ivonei Vock – seu irmão, eis que o mantinha, pagando todas as suas despesas, mesmo sem deter sua guarda judicial.

As condições para que sejam as pessoas consideradas dependentes, quanto à dedução do imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), estão estabelecidas no artigo 35 da Lei nº. 9.250, de 26/12/1995, *verbis*:

*Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:*

*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 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;*

*IV - o menor pobre, até 21 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 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;**

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

*VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador. (destaques da transcrição)*

No dispositivo legal mencionado, encontra-se demarcado, em seu inciso V, que somente poderá ser listado como dependente do declarante, o irmão, até 21 anos, com o requisito de que dele detenha a guarda judicial.

Em não sendo o recorrente detentor da guarda judicial do irmão, deixa de se enquadrar nas exigências legais, devendo, por isso, ser mantida a glosa reclamada

Conseqüentemente, as despesas com instrução do irmão também devem ser mantidas, por estarem interligadas.

No que tange à questão relativa às despesas de instrução do próprio contribuinte, a respectiva glosa foi mantida pela decisão recorrida sob o argumento de que os respectivos pagamentos não foram comprovados. Além disso, constatou que a indicada beneficiária não é uma instituição de ensino regularmente autorizada, pelo Poder Público, a ministrar educação básica - educação infantil, ensino fundamental, ensino médio e educação superior, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996."

Em sede de recurso, o interessado junta cópia do certificado emitido pela Fundação Getúlio Vargas, referente a curso de pós-graduação do período de 08/03/2002 a 26/07/2003, do correspondente histórico escolar e declaração da Sociedade Educacional de Santa Catarina, com o seguinte depoimento:

*A SOCIEDADE EDUCACIONAL DE SANTA CATARINA-SOCIESC, pessoa jurídica de direito privado, com sede e foro na cidade de Joinville-SC, na Rua Albano Schmidt, nº 3333, Bairro Boa Vista, inscrita no CNPF sob o nº 84.684.182/0001-57, DECLARA para os devidos fins e a quem interessar possa que, em data de 01 de dezembro de 2006 firmou Contrato de Cessão de Direitos com DECISION CONSULTORIA E NEGÓCIOS S/C LTDA., DEVELOPMENT CONSULTORIA E NEGÓCIOS LTDA., MARCELO CAUDURO DE CASTRO e SAUL ALCIDENS SGROTT, no qual estes últimos cederam para a SOCIESC o Convênio firmado com a FGV — FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS, para oferta de cursos de atualização, de aperfeiçoamento e de especialização da FGV na cidade de Blumenau e região.*

Observa-se que a referida declaração é válida para períodos posteriores à data de 01/12/2006. Já o Curso referente ao certificado emitido pela Fundação Getúlio Vargas alcança apenas os anos-calendários de 2002 e 2003. Ademais, importa que não há prova dos pagamentos do curso realizado na FGV no presente processo, razão pela qual não pode ser acolhida a pretensão do contribuinte.

Por fim, relativamente à contestação relativa a aplicação da multa de ofício qualificada, impende verificar se a conduta estampada nos autos coaduna-se aos tipos abstratos da qualificação previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, se está comprovado o evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502/1964.

As infrações decorrentes de glosas de despesas ou omissões de rendimentos são apenadas, como regra, com multa de ofício de 75%. Inclusive, foi editada a Súmula CARF nº 14: "A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude

*do sujeito passivo*”, a demonstrar que a simples omissão de receitas ou rendimentos não autorizam a qualificação da multa de ofício.

Nesse sentido, para qualificar a multa de ofício, mister a ocorrência de uma conduta delituosa que exceda a simples omissão de rendimentos ou a glosa de despesas. Neste último caso, como exemplo, a qualificação da multa deve ser mantida quando o contribuinte utiliza um documento que se reputa falso, ideológica ou materialmente, para alicerçar a despesa dedutível, tal como um recibo médico inidôneo. Não foi o que aconteceu nestes autos. Tratou-se, na espécie, de glosa de despesa médicas, despesas com instrução e dependentes, para as quais o contribuinte não apresentou os recibos e/ou comprovante de pagamentos hábeis a confirmar as despesas declaradas.

Note-se que foram carreado aos autos vários exames médicos realizados pelo pais do recorrente no período autuado, bem como certificado emitido pela Fundação Getúlio Vargas, referente a curso de pós-graduação do período de 08/03/2002 a 26/07/2003. Contudo, faltou a comprovação dos pagamentos correspondentes.

Frise-se, outrossim, que não foi demonstrada a utilização de recibos, material ou ideologicamente, falsos, aí sim, uma hipótese que autorizaria a qualificação para o caso vertente.

Assim, considerando que não se conseguiu imputar ao recorrente uma conduta adicional, além da decorrente de mera glosa das deduções de dependente, despesas médicas e despesas com instrução, deve-se desqualificar a multa de ofício.

Em sendo assim, deve-se reconhecer que o auto de infração foi lavrado em 17/03/2008, quando já tinha ocorrido a decadência do direito de constituição do crédito tributário sobre os rendimentos recebidos no ano-calendário de 2002, já que o prazo decadencial deve ser contado na forma do art. 150, § 4º, do CTN.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício e reconhecer a decadência em relação ao ano-calendário de 2002.

*Assinado digitalmente*

Tânia Mara Paschoalin