

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

Processo nº 10920 003251/2006-11
Recurso nº 165.898 Voluntário
Acórdão nº 2802-00.301 – 2ª Turma Especial
Sessão de 11 de maio de 2010
Matéria IRPF - Ex(s) : 2002 a 2006
Recorrente ARMANDO PINTO JÚNIOR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

IRPF. NULIDADE DO LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA.

Eventuais incorreções materiais na apuração de matéria tributável cometidas pela autoridade lançadora, que não consubstanciem cerceamento de defesa do contribuinte, não demandam a declaração de nulidade do lançamento como um todo, mas simplesmente sua improcedência (no todo ou em parte).

IRPF. DEDUÇÃO DE DEPENDENTES. SOBRINHO MENOR.

Somente podem ser considerados dependentes menores que o contribuinte crie e eduque e dos quais detenha a guarda judicial.

IRPF. DEDUÇÃO DE DEPENDENTE. FILHOS SOB A GUARDA DE EX-CÔNJUGE

O filho sob a guarda do ex-cônjuge não pode figurar como dependente na declaração do contribuinte.

IRPF. DEDUÇÃO DE PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL. REQUISITOS.

Somente a pensão alimentícia comprovadamente paga em cumprimento de decisão judicial, em face das normas do Direito de Família, pode ser deduzida dos rendimentos tributáveis na declaração.

IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. REQUISITOS.

Somente são dedutíveis na Declaração de Ajuste Anual as despesas médicas pagas pelo contribuinte, relativas ao seu próprio tratamento ou de seus dependentes, devidamente comprovadas segundo a legislação de regência.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Para a aplicação da multa qualificada de 150% é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de conduta fraudulenta por parte do

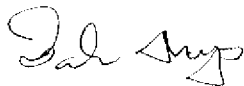
contribuinte, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o dolo específico do agente, evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

Preliminar rejeitada.

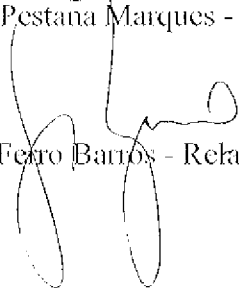
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade, nos termos do voto do Relator. No mérito, por maioria, dar provimento parcial ao recurso para afastar a qualificação da multa aplicada, vencida a Conselheira Lúcia Reiko Sakae.



Valéria Pestana Marques - Presidente



Sidney Ferro Barros - Relator

FIDELIADO EM:

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Ana Paula Locoselli Erichsen, Lúcia Reiko Sakae, Sidney Ferro Barros, Carlos Nogueira Nicácio e Valéria Pestana Marques (Presidente).

Relatório

Com a finalidade de descrever os fatos sob foco neste processo, até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto o relatório do acórdão de fls. 386 a 402 da instância *a quo, in verbis*:

“Por meio do auto de infração de folhas 225 a 249, exige-se do contribuinte acima identificado a importância de R\$ 34 135,37, acrescido de multa de ofício de 75% ou 150%, conforme o caso, e juros de mora, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2001 a 2005, exercícios 2002 a 2006.

Os dispositivos legais infringidos constam do respectivo auto de infração.

Da leitura da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is), às folhas 244 a 246, e do Termo de Verificação Fiscal, às folhas 226 a 235, verifica-se que a autuação é decorrente da glosa de deduções indevidas de:

a) dependentes, nos anos-calendário 2001 a 2005: o contribuinte declarou indevidamente, como dependente, nos anos-calendário 2001 a 2002, o menor Rodrigo Ravelli Pinto, do qual o contribuinte não apresentou o termo de guarda judicial; nos anos-calendário 2003 a 2005, o contribuinte deduziu indevidamente as filhas Mariana e Carolina Garcia Pinto como dependentes, uma vez que elas foram beneficiárias de pensão alimentícia judicial pagas pelo contribuinte;

b) despesas médicas, nos anos-calendário 2001 a 2005: a autoridade fiscal glosou parte das despesas médicas declaradas, em virtude de (i) o contribuinte não apresentar documentação hábil e idônea para comprovar as referidas despesas e (ii) ao intimar os beneficiários dos pagamentos, a autoridade fiscal constatou que parte das despesas declaradas não foram realizadas – despesas fictícias;

c) pensão judicial, nos anos-calendário 2002 a 2004: a homologação da separação ocorreu em 9 de outubro de 2002, data em que inicia o direito do contribuinte em deduzir da base de cálculo do IRPF o pagamento de pensão alimentícia judicial, nos limites determinados na decisão judicial;

d) despesas com instrução, nos anos-calendário 2001 a 2005: o contribuinte incluiu despesas com instrução de menor não dependente – Rodrigo Ravelli Pinto, além de deduzir despesas com instrução acima do limite anual individual;

e) doações aos Fundos da Criança e do Adolescente, no ano-calendário 2001: pagamentos à Legião de Boa Vontade não estão previstos na legislação como dedutíveis do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual.

A autoridade fiscal aplicou a multa duplicada, de 150%, sobre parte das infrações caracterizadas pelas deduções indevidas de despesas médicas e de instrução, por entender que:

Como foi demonstrado acima, o contribuinte fiscalizado, reiteradamente, incluiu despesas médicas fictícias e/ou sem documentação, com o intuito de reduzir

indevidamente a base de cálculo do imposto devido nas declarações de ajuste e, por isso, se enquadra na multa qualificada

Encerrando os trabalhos fiscais, foi elaborada Representação Fiscal Para Fins Penais, protocolizada sob o nº 10920 003252/2006-66, em cumprimento ao disposto na Portaria SRF nº 326, de 15 de março de 2005.

Inconformado com o lançamento, o contribuinte apresenta a impugnação de folhas 261 a 266, na qual, após o relato dos fatos, expõe suas razões de contestação

Iniciando sua impugnação, no tópico DA NULIDADE, o contribuinte alega que o procedimento fiscal contempla diversas incorreções o que tornaria nulo o lançamento. Argumenta que na glosa da dedução de dependentes há incorreções de valores, prejudicando a base de cálculo do tributo devido; igualmente, em relação à dedução da pensão alimentícia, a autoridade fiscal utilizou critérios diversos, dando margem à inconsistência da base de cálculo. Cita o artigo 10 do Decreto 70 235/72, especificamente em seu inciso IV, e o artigo 142 do Código Tributário Nacional CTN. Por fim, defende que sendo o lançamento portador de vício material, com a constatação da ausência ou inexistência de requisito indispensável à sua validade - o valor definido e correto da base de cálculo para apurar o montante do tributo devido -, pugna por sua nulidade.

Quanto ao mérito, o contribuinte faz sua defesa em itens: dedução com dependentes, despesas médicas, despesas com instrução e pensão alimentícia.

No primeiro item – Da dedução com dependentes – o contribuinte alega que Rodrigo Ravelli Pinto é seu sobrinho, parente próximo, menino pobre, menor, cujos pais se encontravam em outros países. Nestas condições, o contribuinte arcou com as despesas reais do sustento e educação do menor. Conclui que a glosa não é justa, devendo ser reconsiderados os valores dedutíveis de R\$ 1.080,00, para o ano-calendário 2001, e R\$ 1.272,00 para o ano-calendário 2002.

Ainda em relação à dedução com dependentes, o contribuinte alega improcedente a glosa relacionada às filhas menores, Mariana e Carolina. Explica o impugnante que o acordo de separação estipula que, além do valor pago a título de pensão alimentícia, o separando deve arcar com as despesas de cursos curriculares e extracurriculares das filhas, bem como com as despesas de plano de saúde. Defende, desta forma, que permaneceu com o encargo, segundo determinação judicial, de prover as necessidades das filhas, não desaparecendo a condição de dependência econômica e financeira. Entende que não cabe a glosa dos valores de R\$ 3.816,00, nos anos-calendário 2003 e 2004, e de R\$ 4.212,00, no ano-calendário 2005.

No segundo item – Das despesas médicas –, o contribuinte alega, para o ano-calendário 2001, que os documentos que comprovam as despesas com serviços médicos não se encontram em seu poder, pois com o transcurso do lapso de tempo de cinco anos – prazo decadencial – inutilizou-os. Defende, entretanto, que há a comprovação de R\$ 4.223,10, conforme retornos às intimações solicitadas pela autoridade fiscal. Deste modo, no exercício 2001, alega que deve ser considerada, ainda, a diferença de R\$ 1.500,00, não considerados pela autoridade fiscal, conforme declarações anexas.

Para os anos-calendário 2002, 2003, 2004 e 2005, o contribuinte alega que apresentou comprovantes de pagamento de despesas médicas, nos montantes, respectivamente, de R\$ 10.047,92, R\$ 10.817,48, R\$ 5.629,17 e R\$ 8.554,21, conforme documentos anexos. Assim, entende que devem ser consideradas as despesas excluídas pela autoridade fiscal, nos valores de R\$ 6.847,92, R\$ 9.786,24, R\$ 1.610,08 e R\$ 215,34.

Ainda em relação às despesas médicas, o contribuinte ressalta que deixa de apresentar alguns comprovantes, por não tê-los apanhado por ocasião da utilização dos serviços ou mesmo por extravio. O extravio, explica o interessado, teria ocorrido, em relação aos documentos do ano-calendário 2001, em virtude do prazo de decadência, e, os demais, em razão de quatro mudanças de domicílio.

Neste sentido, alega o impugnante que, em momento algum, houve a intenção da má-fé, somente descuido. Não haveria, assim, de se falar em fraude e/ou procedimentos escusos. Exemplifica que, no ano-calendário 2001, declarou como despesa médica paga à Delta Saúde Ltda, o valor de R\$ 800,00, quando restou comprovado, mediante intimação da autoridade fiscal, que o valor correto era R\$ 1.500,00. Tal fato, no entender do contribuinte, demonstra a boa fé e lisura do contribuinte, restando afastada, portanto, “qualquer hipótese intencional de comportamento e atitudes incompatíveis com a lisura fiscal” (v. folha 264).

No que concerne às despesas com instrução, o contribuinte alega que deve ser considerada a dedução relativa ao dependente Rodrigo Ravelli Pinto, nos anos-calendário 2001, 2002, 2003 e 2005.

Em relação ao ano-calendário 2004, o impugnante alega que declarou a dedução de despesas com instrução no montante de R\$ 7.992,00, valor este considerado pela autoridade fiscal. Desta forma, não haveria dedução a ser glosada.

No último item do mérito -- Da pensão alimentícia, o contribuinte alega que não procede a glosa da dedução de pensão alimentícia, no valor de R\$ 9.846,00, pago à ex-cônjuge. Defende que a separação de fato já existia desde o ano-calendário 2001, tanto é que a beneficiária declarou ter recebido, naquele ano-calendário, o valor de R\$ 13.950,00. Naquele ano-calendário -- 2001, o contribuinte, demonstrando boa-fé, não utilizou a dedução do valor pago. Somente passou a deduzir os valores pagos, a título de pensão alimentícia à ex-cônjuge, a partir do ano-calendário 2002, quando se materializou a situação fática da separação de fato, mediante sentença judicial com os valores aproximados daqueles ajustados entre os cônjuges.

Por fim, o contribuinte solicita a produção de prova complementar, caso necessário.”

A decisão recorrida, contudo, declarou parcialmente procedente o lançamento, refazendo o cálculo do valor devido em face das exonerações que efetuou.

Às fls. 414/427 se vê o recurso voluntário, por meio do qual o interessado traz as seguintes argumentações, em síntese:

- a) que o Auto de Infração é portador de vício material com a constatação da ausência ou inexatidão de requisito indispensável à validade, ou seja, não há o valor definido e correto da base de cálculo para se apurar o montante do tributo devido;
- b) que devem ser consideradas como dedutíveis as despesas efetuadas com o menor Rodrigo Ravelli Pinto, seu sobrinho, seu dependente econômico;

- c) que mais improcedente ainda foi a não-aceitação dos valores deduzidos de suas filhas menores, pois o acordo homologado judicialmente (fl. 44) determina que, além do valor pago a título de pensão alimentícia, o contribuinte arcaria com despesas de instrução e médicas delas;
- d) que, quanto aos pagamentos de alimentos antes da homologação judicial, é importante lembrar que essa modalidade de pagamento independe de ordem judicial;
- e) que, quanto às despesas médicas, é absurdo a decisão concluir que não restam dúvidas quanto aos serviços prestados, mas que não haveria prova de que foi o contribuinte quem realmente suportou as despesas pois estas poderiam ter sido reembolsadas e que somente os originais é que poderiam fazer a prova;
- f) que, por óbvio, os comprovantes originais seriam idênticos às fotocópias;
- g) que o Fisco, quando intimou os emitentes dos recibos para confirmarem os pagamentos e sua autenticidade, mencionou apenas o nome do contribuinte, esquecendo-se que a grande maioria das despesas se referiam a seus dependentes, o que importa nulidade do PAI por cerceamento de defesa;
- h) que as multas aplicadas, de 75% e de 150%, são confiscatórias e ilegais e devem ser reduzidas a 20%.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Sidney Ferro Barros, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Rechaço a preliminar de nulidade. Diz o interessado que o Auto de Infração seria portador de vício material pela ausência ou inexatidão de requisito indispensável à validade. Segundo ele, não haveria o valor definido e correto da base de cálculo para se apurar o montante do tributo devido, daí a nulidade.

Com a devida vênia, não vejo a falha. Os valores que o exator considerou indedutíveis, glosou. E deixou isso exemplarmente consignado, tanto que o interessado pôde concatenar com precisão sua defesa. Não houve nenhum cerceamento a seu direito de defesa e, assim, concordo integralmente com a decisão recorrida, que, em sua ementa, conclui que *“a existência de incorreções materiais no levantamento da matéria tributável, por parte da autoridade lançadora, não demanda a declaração de nulidade do lançamento como um todo, mas simplesmente sua improcedência (no todo ou em parte)”*.

In casu, ainda que alguma imprecisão houvesse quanto a valores tomados nas glosas, não se teria consubstanciado o inaceitável cerceamento de defesa; por isso, o lançamento não padece de nulidade. Preliminar afastada.

Sobre a dedução de **dependentes**: no que tange à questão da indedutibilidade relativamente ao menor Rodrigo Ravelli Pinto (sobrinho) e às filhas menores (estas em 2003, 2004 e 2005), o tema foi exaustivamente examinado pelo acórdão recorrido. Peço vênia para transcrever as bem lançadas conclusões, que adoto:

“No que se refere à relação de dependência, importa transcrever o artigo 77 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

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 nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).

§ 1º Poderão ser considerados como dependentes, observado o disposto nos arts. 4º, § 3º, e 5º, parágrafo único (Lei nº 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;

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

§ 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).

§ 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).

[grifei]

À luz da legislação transcrita e dos documentos apresentados, verifica-se que o contribuinte não tem direito às deduções pleiteadas, nos anos-calendário 2001 a 2005.

Primeiro, porque o sobrinho, Rodrigo Ravelli Pinto, somente poderia ser considerado dependente, para fins tributários, se o contribuinte comprovasse a **guarda judicial** do menor. O contribuinte, porém, nada traz aos autos que comprove que detinha a guarda judicial. O fato de arcar com as despesas de sustento e educação do menor, por si só, não é suficiente para obter o direito à dedução da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física, por falta de previsão legal.

Esclarece-se que, para os efeitos do imposto de renda, somente pode ser considerado dependente se obedecidos os procedimentos estatuidos na Lei nº 8.069, de 1990 – Estatuto da Criança e do Adolescente – quanto à guarda, tutela ou adoção.

Segundo, porque em relação à dependência das filhas, deve-se atentar ao disposto no artigo 38 da Instrução Normativa nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, que esclarece que o responsável pelo pagamento da pensão alimentícia não pode efetuar a dedução do valor correspondente a dependente, exceto na hipótese de mudança na relação de dependência no decorrer do ano-calendário, como se lê:

Dependentes

Art. 38. Podem ser considerados dependentes:

[...]

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;

[...]

§ 4º O responsável pelo pagamento da pensão de que trata o parágrafo anterior não pode efetuar a dedução do valor correspondente a dependente, exceto na hipótese de mudança na relação de dependência no decorrer do ano-calendário.

[...]

[grifei]

No caso que aqui se tem, a homologação da separação judicial, a qual determinou que a guarda das filhas menores Mariana e Carolina Pinto ficariam com a mãe, ocorreu em **09 de outubro de 2002** (v. folhas 44 a 46). Portanto, a partir do ano-calendário 2003, o contribuinte não mais poderia deduzir as filhas menores como dependentes da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física.”

Concluo que a glosa da dedução de dependentes deve ser mantida.

No pertinente aos pagamentos de alimentos antes da homologação judicial, necessário recordar o que relatou o autuante à fl. 232:

“No caso, o contribuinte apresentou a decisão judicial de 09.10.2002, com a homologação da separação, a designação de guarda da filha menor e a fixação de alimentos à ex-cônjuge e às filhas Mariana Garcia Pinto e Carolina Pinto.

Por isso, somente os valores pagos a partir de outubro de 2002 é que são considerados como pensão alimentícia judicial e suscetíveis de dedução no cálculo da base de incidência do imposto.

Entretanto, no ano de 2002, onde ele informou R\$ 12.696,00, somente as parcelas pagas depois do dia 09 de outubro são dedutíveis, num total de R\$ 2.850,00. Assim a parcela de R\$ 9.846,00 não é dedutível por se tratar de pagamentos anteriores à homologação judicial.”

Tomo a glosa como a correta observância de texto expresso de lei. Veja-se o que dizia o art. 8º, II, “f”, da Lei nº 9.250/1995, na redação vigente à época dos fatos narrados:

“Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I -- de todos os rendimentos recebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II -- das deduções relativas:

[...]

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

(...)” [grifei]

Ante o comando legal expresso, concluo pela manutenção da glosa.

No tocante às **despesas médicas**, de pronto discordo da tese do contribuinte de que “os comprovantes originais seriam idênticos às fotocópias” que apresentou. Sucede que, conforme bem salientou a decisão sob censura, a exigência do comprovante original se justifica porque, em princípio, somente este confirma que o gasto não foi reembolsado. Ou seja: sem o original, não é possível concluir que foi o contribuinte, mesmo, quem suportou os gastos. Não se trata de mero formalismo, mas, de rigor necessário, de ordem prática inclusive. Aliás, é de se perguntar: por que um contribuinte pagaria uma despesa médica e guardaria, não o original, mas sim uma cópia do recibo?

De outra banda, contudo, parece-me consistente a afirmação de que, quando o Fisco intimou os emitentes dos recibos para confirmarem os pagamentos e sua autenticidade, possa ter mencionado apenas o nome do contribuinte, sem levar em conta que a grande maioria das despesas se referiam a seus dependentes (independentemente, aqui, dos impedimentos à dedução de dependentes suso comentados).

Mas, seria razoavelmente simples para o contribuinte trazer, ele mesmo, a prova necessária: bastaria uma declaração de prestação de serviços do profissional, na qual estivesse consignado não apenas quem pagou (o contribuinte), mas, também, a quem o serviço prestado. Nada trouxe e, assim, a glosa se mantém.

Finalmente, a questão das multas de ofício aplicadas (parte 75%, parte 150%)

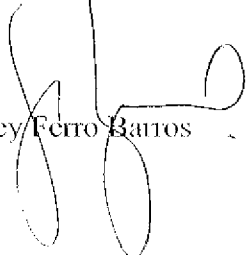
De pronto, saliento que a multa constitui penalidade aplicada nos termos da lei como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo; por isso, à sanção não se aplica o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

Entretanto, discordo da aplicação da multa agravada (150%) nos casos em que aqui assim agiu o exator.

Partilho integralmente da tese de que a evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal. A falta de comprovação adequada de despesas deduzidas em Declaração de Ajuste Anual, independentemente do montante, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, porque ausente conduta material bastante para sua caracterização.

Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso, para afastar a qualificação da multa de ofício, a qual deve ser reduzida a 75% (Lei nº 9.430/1996, art. 44, I).

É o meu voto.


Sidney Ferro Barros