



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

Processo n° 10980.723040/2011-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2003-000.059 – Turma Extraordinária / 3ª Turma
Sessão de 24 de abril de 2019
Matéria IRPF - DESPESAS MÉDICAS
Recorrente DARCI DE JESUS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

Deve ser cancelada a glosa das deduções efetuadas na Declaração de Ajuste Anual a título de despesas médicas, quando os documentos de prova constantes dos autos suprem a irregularidade apontada na decisão de primeira instância.

DESPESAS MÉDICAS. INSTRUMENTAÇÃO CIRÚRGICA. DESPESA INDEDUTÍVEL

Não é dedutível a despesa com instrumentação cirúrgica por falta de previsão legal, notadamente quando comprovada por recibo cujo signatário não é identificado como médico e no qual não é informado o endereço do emitente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Nos casos em que ficar demonstrado nos autos que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser mantida a penalidade qualificada de 150%.

Na hipótese, ficou demonstrada nos autos a prática reiterada de deduções inexistentes em valores relevantes.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO SÚMULA VINCULANTE CARF Nº 108

Sobre o valor da multa de ofício incidem juros moratórios calculados pela SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para admitir deduções a título de despesas médicas no valor de R\$ 292,67, mantendo-se a glosa no valor de R\$ 270,00 e multa qualificada de 150% sobre o valor não impugnado.

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente e Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente), Wilderson Botto e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Autuação e Impugnação

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (auto de infração fls. 23 a 33), acrescido de multa de ofício qualificada e juros de mora, nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009. Por bem descreverem os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância, o qual transcrevo a seguir:

Trata o presente processo de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, às fls. 23/33, lavrado em face da revisão da declaração de ajuste anual dos exercícios 2008 a 2010, anos-calendário 2007 a 2009, que exige R\$ 14.459,98 de imposto, R\$ 30.997,08 de multa de ofício de 112,5% e 225%, e encargos legais.

Consoante descrição dos fatos do Auto de Infração às fls. 30/31, foram constatadas deduções indevidas, nos anos-calendário de 2007 a 2009, conforme demonstrativo a seguir.

Ano calendário	2007	2008	2009
Dependente**	1.584,60	1.655,88	1.730,40
Despesas médicas ***	15.779,19	13.950,48	17.881,22

**** Infrações com multa de 112,5%**

***** Infrações com incidência de multa de 225%.**

Cientificado em 21/06/2011 (fl. 34), o interessado apresentou, em 20/07/2011, por meio de representante (procuração à fl. 54), a impugnação de fls. 39/53, instruída com os documentos de fls. 55/150, onde após breve relato dos fatos, em relação à dedução de dependente diz acostar a Certidão de Casamento que comprovaria a relação de dependência da esposa Sra. Valdeci de Jesus (58) fazendo jus a dedução pleiteada.

No que concerne às despesas médicas, diz estar acostando cópias de boletos que comprovariam despesas com os planos de saúde Clinihauer (R\$ 1.744,19), Clinihauer/Amil (R\$ 1.965,67) e Amil (R\$ 1.563,36), referentes aos anos-calendário de 2007 a 2009, respectivamente, além de cópia dos recibos, nos valores de R\$ 150,00 e R\$ 120,00, emitidos pela instrumentadora cirúrgica

Ana Cristina Gravon, R\$ 100,00 por Marcelo A Ducroquet, e cópia da Nota Fiscal 1462 da Clínica Neurofisiológica Scola Ltda, no valor de R\$ 250,00. Aduz que deixou de repassar os demais comprovantes em razão de não possuí-los, uma vez que foram retidos pelo profissional contábil em seu escritório que os extraviou. Assim, não tem como apresentar tais documentos, culminando na procedência das respectivas glosas.

Em relação ao agravamento da multa alega que, embora mantenha seu domicílio em Curitiba, presta serviços na usina de Jiral em Rondônia, permanecendo longo tempo no local, retornando à sua residência esporadicamente. Aduz que sua declaração é elaborada por contador que mantém toda a documentação em seu poder e, com a mudança de endereço em Curitiba, em face da sua ausência e provavelmente de tempo hábil, o seu contador não teria atualizado o novo endereço, razão pela qual presume que as intimações não tenham chegado às suas mãos e, por conseguinte, não as tenha atendido. A falta de atendimento, no entanto, não se pauta em má-fé, e assim seria muito rigor prevalecer o agravamento da multa em 50%, eis que não houve intenção em não atendê-las e, mesmo que houvesse, essa omissão já teria sido apenado com multa de R\$ 596,55 consubstanciada no processo 10980.722082/201094, com a qual também discorda.

Insurge-se, ainda, quanto à imputação da multa qualificada, uma vez que não bastaria a mera suspeita de prática de conduta ardilosa, havendo necessidade de o fisco demonstrar prova irrefutável da conduta dolosa, objetivo que não é alcançado por meio de provas indiretas, pois a metodologia da presunção não permite concluir que além de o fato tributável ter ocorrido, o mesmo se deu por agir doloso amparado pelos fatos hipotéticos previstos nos artigos 71,72 ou 73 da Lei 4.502, de 1964. Aduz que as infrações praticadas se amoldam justamente àquelas descritas na hipótese de multa de ofício e não nas de multa qualificada. O singelo argumento de que não foi apresentado qualquer esclarecimento ou documento e que constaria despesas com diversos profissionais que negaram a prestação dos serviços (quais seriam estes profissionais?) não são argumentos suficientes a caracterizar conduta criminal. Ressalta que as despesas foram deduzidas em face de tratamentos médicos da sua esposa, que sofreu cirurgia de coluna vertebral e continua em tratamento até o momento. Por fim, pugna pelo afastamento dessa penalidade.

Mesmo que os lançamentos em questão prosperem, contesta a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício após o prazo de vencimento, posto que a mesma configura-se como penalidade de natureza não tributária, diverso do conceito de crédito tributário de que trata o art. 161 do CTN. Assim, não se admite a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.

Por fim, informa que, mesmo discordando das glosas realizadas deixa de impugnar a medida fiscal no que tange aos documentos referenciados no item 12 da impugnação (fl.43), aderiu ao parcelamento em 60 vezes dos créditos sob o código 2904, nos valores de R\$ 3.859,63, R\$ 3.295,82 e R\$ 4.314,75, acrescidos de multa de ofício de 75% (código 3018), relativos aos anos-calendário de 2007 a 2009, respectivamente, e R\$ 538,93 (código 3738) com vencimento em 28/07/2010. Frisa que a adesão ao parcelamento refere-se exclusivamente ao fragmento correspondente aos documentos referenciados no item 12 da impugnação, de sorte que continua discordando dos demais pontos, inclusive quanto ao agravamento e qualificação da multa de ofício.

À fl. 153, solicitou-se diligência para que a autoridade lançadora acostasse os documentos que comprovassem a negação da prestação dos serviços médicos e que ensejaram a qualificação da multa de ofício, dando ciência ao contribuinte e reabrindo-lhe prazo para a defesa.

Em atendimento, foram acostados os documentos de fls. 155/198, dos quais o contribuinte foi cientificado em 18/08/2011 (fl. 199/200), tendo apresentado em 19/09/2011, a impugnação complementar de fls. 202/205, onde, em síntese alega que:

- analisando o teor dos documentos recebidos percebe-se que aqueles profissionais, de fato, negaram a prestação dos serviços, conforme se denota pelas suas respostas expressas;

- contudo, uma das respostas chama a atenção por um fato que pode esclarecer toda a situação. “Trata-se da resposta dada pela profissional Andrezza Maria Frigeri Carmassi Fusaro, que afirma que “desde 2004 possuía blocos de notas, pois antes de se formar dentista trabalhava como técnica em prótese dentária. Todos os blocos de notas ficavam em poder do contador Fabiano Santos da Vila São Pedro. Sempre que precisava emitir notas o fazia através do escritório de contabilidade dele. Mas deixei de trabalhar como protética e ele me disse que poderia, na confiança, deixar meus documentos e blocos de notas no seu escritório. Para minha surpresa, comecei a receber intimações da Receita Federal, onde meu nome e CPF constavam como abonoamento de IR de pessoas desconhecidas”;

- coincidentemente, o contador mencionado é a pessoa que o impugnante confiava a elaboração das suas declarações, que para tanto solicitava o envio de alguns documentos, tais como: comprovantes de rendimentos, extratos com saldos bancários, aplicações financeiras, etc... e, quanto ao teor do que era declarado, sequer tomava conhecimento, ficando a cópia da declaração em poder do escritório, que lhe fornecia cópia sempre que necessitasse. Ao que tudo indica, a inclusão dessas despesas médicas, foi fruto da liberalidade do contador, sem seu consentimento, o que lhe causa indignação, tendo em vista o constrangimento pelo qual vem passando, em face das multas e exigências tributárias impetradas;

- reitera que desenvolve atividade profissional em Rondônia e ratifica os argumentos despendidos na impugnação inicial,

refutando qualquer acusação de má-fé em relação aos valores deduzidos como despesas médicas sem seu consentimento.

Acórdão de Primeira Instância

Os membros da Quarta Turma da DRJ-CTA, por unanimidade de votos, consideraram não impugnada as exigências de R\$ 3.859,63, R\$ 3.295,82 e R\$ 4.314,75 de imposto, acrescidos de multa de ofício de 75%, e encargos legais, referentes aos exercícios de 2008 a 2010, respectivamente, já objeto de pedido de parcelamento e transferidos para o processo 10980.723814/201144, conforme fls. 36/38 e, parcialmente procedente a parte impugnada do lançamento, mantendo R\$ 80,49 e R\$ 76,42 de imposto, acrescidos de multa de ofício de 75%, referente aos exercícios de 2009 e 2010, respectivamente, bem assim, a diferença da multa qualificada, não objeto de parcelamento, incidente sobre a matéria não impugnada, e os encargos legais.

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

Ano-calendário:

2007, 2008, 2009

DEDUÇÃO DE DEPENDENTE. COMPROVAÇÃO.

Restabelecem-se as deduções com dependente quando a relação de dependência restar devidamente comprovada.

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO PARCIAL. AJUSTE.

Comprovado o direito a dedução de parte das despesas médicas glosadas no lançamento fiscal, cabe ajustá-lo aos parâmetros correspondentes.

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável o agravamento da multa por falta de atendimento a intimação, se não restar configurada nos autos a situação definida em lei para sua imposição.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA.

A dedução indevida de despesas médicas, em face da insuficiência de provas, por si só, não justifica a qualificação da multa de ofício, devendo a multa incidente sobre o crédito tributário impugnado ser reduzida ao patamar de 75%; todavia, é aplicável a multa qualificada de 150% sobre as despesas médicas em que os profissionais negaram a prestação dos serviços e o contribuinte, além de não contestar a negação, admitiu ter deduzido despesas inexistentes e pleiteou o parcelamento do imposto correspondente, denotando comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública.

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. COMPETÊNCIA.
EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.*

A análise da cobrança de juros sobre a multa de ofício extrapola a presente jurisdição, uma vez que a exigência não está consubstanciada no ato jurídico do lançamento tributário e se reportaria a evento futuro de cobrança.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Recurso Voluntário

Cientificado dessa decisão em 18/11/2011 (fl.227), o contribuinte interpôs em 20/12/2011 recurso voluntário (fls. 228 a 237), e apresenta os seguintes argumentos:

A. Dos Recibos de Pagamentos do Plano de Saúde

7. Em que pese a juntada de documentos probatórios de pagamentos mensais à CLINIHAUER/AMIL(Doc. 4 da Impugnação), foram mantidas as glosas referentes aos meses de janeiro a fevereiro de 2008, por não terem sido anexadas os respectivos boletos quitados.

8. Para suprir a falta dos respectivos recibos, Junta-se aos autos as declarações emitidas pela administradora do Plano de Saúde (doc.1), nas quais se atesta a coincidência de valores anuais recebidos com os declarados pelo recorrente.

9. Desta maneira, devidamente comprovado o desembolso integral dos valores declarados, como despesas com plano de saúde, necessário restabelecer a dedução dos valores declarados.

B. Dos Recibos de Pagamentos Com Instrumentação Cirúrgica

11. Data vênia, o entendimento está totalmente equivocado, tendo em vista que o procedimento de instrumentação cirúrgica está previsto em quase todas intervenções cirúrgicas, mormente naquelas mais complexas, como é o caso ocorrido com a Sra. Valdeci de Jesus (esposa e dependente do recorrente), equiparando-se para todos os efeitos como despesas médicas.

(...)

13. Neste sentido a definição do instrumentador cirúrgico como em auxiliar de enfermeiro é regulamentado pelos arts. 1º e 2º da Resolução nº 214/98 do COFEN, a saber (...)

14. Para Consolidar o entendimento cita-se o teor da resposta da pergunta nº 343 do conjunto de perguntas e respostas do IRPF 2011(...)

15. Para corroborar essa pretensão do Recorrente, o próprio CARF vem sinalizando neste sentido (...)

16. Desta maneira, deverá também ser restabelecida a dedução efetuada pelo recorrente no valor de R\$ 270,00, correspondentes a despesas médicas pagas a profissional Ana Cristina Gravon - instrumentadora cirúrgica - CPF: 762.033.449-15.

C. Da Multa Qualificada

17. Apesar de o Recorrente ter demonstrado toda a sua boa fé e comprovado a ausência de dolo em relação a despesas médicas glosadas, em razão da falta de apresentação dos respectivos recibos de pagamentos, a ilustre relatora manteve a qualificação da multa de ofício.

18. O fato de o recorrente haver parcelado o imposto com a multa de 75% referente a tais recibos, não significa sua confissão com relação a eventual dolo por ocasião das respectivas deduções.

19. Como esclarecido na impugnação a responsabilidade pelo preenchimento das declarações e sua entrega à Receita Federal era do contador à época.

20. O Recorrente exerce sua profissão em local muito distante da sua cidade e em razão disto confiava ao profissional de contabilidade todas as questões fiscais, conforme detalhado na impugnação.

21. Assim, as eventuais deduções indevidas, se ocorreram, não tinham o consentimento do Recorrente.(...)

22. Desta maneira, considerando estar isento de qualquer responsabilidade em relação as deduções declaradas na sua Declaração de Ajuste Anual, O Recorrente refuta a acusação de evidente intuito de fraude que pudesse justificar a qualificação da multa de ofício.

D. Da Impossibilidade da Correção da Multa de Ofício

23. Mesmo que os lançamentos tributários objeto do auto de infração em questão prosperem, tem-se que as respectivas multas de ofício não poderão sofrer correção (Taxa Selic), por ocasião da sua cobrança, tal como deverá sofrer o imposto.

24. Nesta esteira o art. 161 do CTN prescreve:(...)

25. Considerando que a multa lançada de ofício configura-se penalidade, portanto de natureza não tributária, diverso do conceito de crédito tributário de que trata o dispositivo legal supra-mencionado, não poderá ser assim tratada.

26. Neste Diapasão, a multa não se presta para repor ou indenizar o capital alheio, mas sim para punir a inexecução da obrigação. A sua fixação adverte o devedor de que a falta com a obrigação sofrerá encargos, onerando-a sobremaneira.

27. Ao contrário dos juros que tem natureza essencialmente indenizatória, tanto que incidem no tempo, justamente para espelhar o prejuízo do credor com a privação do seu capital.

28. Assim não se admite a incidência do juros sobre multa de ofício, na medida em que, por definição, se o juros remunera o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal e não foi.

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do artigo 23B, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, e suas alterações.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no recurso voluntário.

Mérito

O recorrente insurge-se contra a decisão de primeiro grau, alegando ter direito à dedução das despesas de saúde referentes ao plano de saúde CLINIHAUER/AMIL R\$ 292,67 e Ana Cristina Gravon (instrumentadora cirúrgica) R\$ 270,00; ausência de dolo que justifique a qualificação da multa de ofício e a impossibilidade da correção da multa de ofício pela SELIC.

Plano de Saúde Clinihauer/AMIL

A decisão de piso manteve a glosa referente aos meses de janeiro e fevereiro de 2008, por não terem sido anexados à impugnação os respectivos boletos devidamente quitados que comprovariam o efetivo pagamento das despesas médicas.

Para suprir a falta dos respectivos recibos, o recorrente junta em sede de recurso, declarações emitidas pela administradora do Plano de Saúde, nas quais se atestam os valores mensais recebidos. Desta forma, comprovados os desembolsos das competências janeiro e fevereiro de 2008, necessário restabelecer a dedução dos valores declarados no montante de R\$ 292,67.

Despesas de Instrumentação Cirúrgica

Alega o recorrente que o procedimento de instrumentação cirúrgica está previsto em quase todas intervenções cirúrgicas, equiparando-se para todos os efeitos às despesas médicas para fins de dedução em IRPF.

A decisão de piso manteve a glosa sob seguinte fundamentação:

Por outro lado, não há como acolher as despesas havidas com a instrumentadora cirúrgica – Ana Cristina Gravon , no valor de R\$ 270,00 (fl. 148), em face dessa atividade não estar especificamente prevista dentre as despesas dedutíveis, e não ser inerente e restrita às atividades profissionais elencadas no art.

8º, II, “a”, da Lei nº 9.250, de 1995, não sendo, portanto, dedutível na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Entendo que não há reparos a se fazer à decisão de primeira instância.

A legislação de regência, citada na decisão recorrida, restringe a dedutibilidade das despesas médicas aos pagamentos efetuados a profissionais pertencentes às seguintes categorias: médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos e terapeutas ocupacionais, não podendo ser aceitos como despesas médicas para fins tributários os gastos efetuados a profissionais pertencentes a outras categorias não pertencentes a esse rol (artigo 8º, inciso II, alínea a, da Lei nº 9.250, de 1995, e caput do artigo 80 do Decreto nº3.000, de 1999 RIR).

Desta forma, entendo que essa despesa somente seria dedutível se integrasse a conta hospitalar, adotando-se o tratamento dado pelo Fisco às despesas com enfermeiro e massagistas. Nesse sentido, segue orientação contida no Manual de Perguntas e Respostas IRPF 2011:

ASSISTENTE SOCIAL, MASSAGISTA E ENFERMEIRO

353 - Podem ser deduzidos os pagamentos feitos a assistente social, massagista e enfermeiro?

As despesas efetuadas com esses profissionais são dedutíveis desde que por motivo de internação do contribuinte ou de seus dependentes e integrem a fatura emitida pelo estabelecimento hospitalar.

Tendo sido efetuado diretamente à profissional, conforme atesta o recibo de fl.148, o pagamento dessa despesa não pode ser acatado.

Ademais, ainda que fosse um despesa médica dedutível, esta não seria aceita, pois o recibo não contém endereço do profissional, requisito esse indispensável previsto art. 8º, III da Lei nº 9.250, de 1995, e, também, não houve a comprovação do efetivo pagamento. Portanto, correta a manutenção da glosa.

Cito a seguir dois acórdãos proferidos por este conselho, que ratificam o posicionamento por mim adotado:

Acórdão 2002000.165 de 19 de julho de 2018

DESPESAS MÉDICAS. INSTRUMENTAÇÃO CIRÚRGICA.

As despesas médicas dedutíveis restringem-se aos pagamentos efetuados pelo Contribuinte a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais, hospitais e planos de saúde, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, inexistindo previsão legal para dedução dos valores pagos a instrumentador cirúrgico.

2802003.211 de 04 de novembro de 2014

*DESPESAS MÉDICAS. INSTRUMENTAÇÃO CIRÚRGICA.
DESPESA INDEDUTÍVEL*

Não é dedutível a despesa com instrumentação cirúrgica por falta de previsão legal, notadamente quando comprovada por recibo cujo signatário não é identificado como médico e no qual não é informado o endereço do emitente.

Multa qualificada

O recorrente insurge-se contra a decisão de primeiro grau, alegando descabimento da multa qualificada incidente sobre as glosas de despesas não impugnadas.

A decisão de piso manteve a multa conforme trechos do voto a seguir:

Verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem.

Acerca da qualificação da multa, a autoridade lançadora ponderou à fl. 31, que o fiscalizado, não teria comprovado as despesas médicas pleiteadas. Constam despesas com diversos profissionais, que negaram a prestação dos serviços (fls. 155/198). Glosa total das deduções dos anos-calendário de 2007 a 2009, pela prática de ato previsto na Lei 8.137, de 1990, como crime contra a ordem tributária, lançada a multa qualificada, pela repetição da prática de declarar despesas fictícias.

Pela análise dos autos, verifica-se a existência de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, para efeito de qualificação da multa de ofício sobre o crédito tributário decorrente da dedução indevida de despesas médicas, cuja prestação dos serviços foi negada pelos profissionais, e o contribuinte, além de não contestar a negação, admitiu ter deduzido despesas inexistentes e pleiteou o parcelamento do imposto correspondente, denotando comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, devendo-se manter a multa qualificada de 150% sobre a matéria não impugnada.

No que se refere à alegação de ausência de má-fé e que a inclusão de despesas médicas inexistentes em suas declarações, foi fruto da liberalidade do contador que as elaborou, sem seu consentimento, não há como acolher suas alegações, pois tendo a legislação pertinente estabelecido que a responsabilidade pelos dados constantes da declaração é do contribuinte, cabendo a ele o cumprimento dessa obrigação acessória, não há como eximi-lo da responsabilidade pelas infrações cometidas.

Sobre o tema, cumpre apresentar os dispositivos legais que regulamentam a matéria (conforme legislação em vigor à época dos fatos):

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 cinqüenta 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. (grifei)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem:

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, 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 nos artigos 71 e 72.

Desse modo, a multa de 150% terá aplicação sempre que, em procedimento fiscal, a autoridade lançadora reunir elementos que a convençam da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade de que esteja indicado o dolo.

O dolo que se relaciona com a consciência e a vontade, é pressuposto de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64, ou seja, a vontade de obtenção de um fim em desacordo com o ordenamento jurídico ao se praticar determinada conduta. Ou ainda, nos termos do inciso I do art. 18 do Código Penal (DecretoLei nº 2.848, de 7/12/1940), é doloso o crime quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

Assim, a autoridade fiscal deve estar convencida e apresentar os motivos que a convenceram de que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado ao fim de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

Para identificação do dolo em termos tributários é importante aferir o que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E nesta aferição, são muito importantes os critérios de relevância (magnitude do que está em jogo) e de recorrência/reiteração (repetição ao longo do tempo) da conduta.

Certamente é natural que se cometam erros de razoável magnitude e, da mesma forma, é natural que se cometam erros durante um certo lapso de tempo. Não obstante, a medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo; decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. São duas faces da mesma moeda: num lado está o erro, o equívoco; no outro a intenção (de fazer algo errado ou de deixar de fazer algo certo a que se estava obrigado), a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta.

A combinação desses critérios também pode ser determinante: pode-se errar pouco durante muito tempo, assim como errar muito num curto espaço de tempo; agora errar muito durante muito tempo é algo que desafia o bom senso do homem comum.

Na mesma linha da aferição a partir dos critérios da relevância e da recorrência (ou reiteração), situam-se os seguintes acórdãos proferidos por este órgão colegiado:

Acórdão nº 1201001.048

CONDUTA DOLOSA. COMPROVAÇÃO.

Havendo a omissão de receitas sido levada a efeito pelo sujeito passivo por três anos consecutivos (recorrência), em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (relevância), e dadas as demais circunstâncias do caso, não há como se admitir que a infração possa ter sido fruto de mero erro ou negligência contábil. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o dolo do agente.(grifei)

Acórdão nº 9101003.970

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

COMPROVAÇÃO.

A omissão reiterada de informações ao Fisco (recorrência) em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (relevância) pode caracterizar o dolo ensejador da multa qualificada. Não há como se admitir que a infração tenha sido fruto de mero erro ou negligência contábil. A conduta da contribuinte durante os trabalhos de auditoria

também reforça o dolo na supressão dos tributos, em momento anterior. Foram inúmeros os termos de intimação, e conforme registrado no Termo de Constatação de Infração, o contribuinte não logrou êxito em respondê-los, nem tão pouco justificou e ou comprovou a origem dos recursos depositados em suas várias contas bancárias. A informação de que a contribuinte poderia estar vendendo a particulares veículos adquiridos com benefícios fiscais só agrava a infração de omissão de receita pela falta de comprovação da origem dos depósitos bancários. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o evidente intuito do agente em fraudar o Erário Público, sendo portanto cabível a qualificação da multa de ofício.(grifei)

Acórdão nº 210101.362

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Nos casos em que ficar demonstrado nos autos que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser mantida a penalidade qualificada de 150%.

Na hipótese, ficou demonstrada nos autos a prática reiterada de deduções inexistentes.(grifei)

De acordo com a descrição do auto de infração, a multa foi majorada em razão da conduta, demonstrada nos três anos-calendário submetidos a exame, de inserir despesas dedutíveis que não tiveram a prestação de serviços confirmada pelos profissionais diligenciados, conforme declarações prestadas às fls. 155 a 198. Transcrevo a seguir trecho do auto de infração sobre o assunto (fl. 31):

INTIMADO A COMPROVAR AS DESPESAS MÉDICAS DECLARADAS, NO TOTAL DE R\$ 15.779,19, NÃO APRESENTOU QUAISQUER ESCLARECIMENTOS OU DOCUMENTOS. CONSTAM DESPESAS COM DIVERSOS PROFISSIONAIS, QUE NEGARAM A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. GLOSA TOTAL DAS DEDUÇÕES E PELA PRÁTICA DE ATO PREVISTO NA LEI Nº 8.137, DE 1990 COMO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, LANÇADO COM MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA PELA FALTA DE PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS. ELABORADA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS CONTRA O CONTRIBUINTE.

Os fatos apontados configuram evidências suficientes de que a infração apurada tem a marca do dolo do contribuinte. Pois não é razoável admitir-se que tenha sido fruto de mero erro ou negligência o fato de a pessoa física, declarar deduções inexistentes em valores tão significativos, por três exercícios consecutivos.

Há relevância na infração, porque o contribuinte deduziu valores bastante significativos que tiveram a prestação de serviços negadas pelos profissionais. E também há recorrência, porque essa forma de proceder foi constatada ao longo três consecutivos.

Por fim, a alegação de que as infrações apontadas na declaração de ajuste anual, objeto da autuação, teriam sido causadas por erro de terceiro não pode ser acolhida, pois a responsabilidade pelo Imposto de Renda da Pessoa Física tem natureza objetiva, bastando que ocorra o fato gerador para o tributo ser devido, e a responsabilidade pelo pagamento é sempre daquele que auferiu a renda e realizou todos os fatos que porventura venham repercutir na apuração do valor devido do imposto. Ao contratar escritório com a finalidade de preencher

e entregar suas DIRPF, o contribuinte deu anuência a este, responsabilizando-se, portanto, pelos atos por ele praticados e assumindo também o risco por eventuais ilegalidades.

Assim, estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150% em relação às glosas de despesas não contestadas.

Tendo em vista que foram transferidas para o processo de parcelamento 10970-723.814/2011-44 as glosas de R\$ 3.859,63 A/C 2007, R\$ 3.295,82 A/C 2008 e R\$ 4.314,75 A/C 2009 e as multas de ofício de 75% a elas correspondentes, fica mantido neste processo a multa remanescente de 75% incidente sobre as mesmas glosas, que somadas totalizam 150% de multa qualificada, conforme quadro explicativo a seguir:

Ano-Calendário	10980.723814/2011-44 Parcelamento		10980.723040/2011-51
	Dedução	Multa 75%	Multa 75% Mantida
2007	R\$ 3.859,63	R\$ 2.894,72	R\$ 2.894,72
2008	R\$ 3.295,82	R\$ 2.471,87	R\$ 2.471,87
2009	R\$ 4.314,75	R\$ 3.236,06	R\$ 3.236,06
Total	R\$11.470,20	R\$8.602,85	R\$8.602,85

Juros sobre a Multa de Ofício

Aduz o recorrente em sede de recurso, que as respectivas multas de ofício não poderão sofrer correção pela taxa SELIC, por ocasião da sua cobrança, tal como deverá sofrer o imposto.

O tema em discussão é conteúdo de súmula vinculante nesta corte, conforme Portaria nº 129, DE 1º DE ABRIL DE 2019.

O MINISTRO DE ESTADO DA ECONOMIA, no uso das atribuições previstas no art. 87, parágrafo único, incisos I e II da Constituição Federal, e tendo em vista o disposto no art. 75 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, resolve:

Art. 1º Fica atribuído às súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, relacionadas no Anexo Único desta Portaria, efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Processo nº 10980.723040/2011-51
Acórdão n.º **2003-000.059**

S2-C0T3
Fl. 258

Desta forma, a obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso para, na parte conhecida, dar provimento parcial para admitir deduções a título de despesas médicas no valor de R\$ 292,67, mantendo-se a glosa no valor de R\$ 270,00 e multa qualificada de 150% sobre o valor não impugnado.

É como voto

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes