



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

Processo nº 10980.723708/2011-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2003-000.060 – Turma Extraordinária / 3ª Turma
Sessão de 24 de abril de 2019
Matéria IRPF - DESPESAS MÉDICAS
Recorrente SIDNEY ALVES DE LIMA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso I, e § 1, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de 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 4.502/64.

DECADÊNCIA RECONHECIDA. SÚMULA CARF 123

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

DEDUÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Há que se manter as glosas das deduções de dependente, despesas médicas e de despesas com instrução, que não restaram comprovadas nos autos.

DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO DESEMBOLSO. FALTA DE COMPROVAÇÃO

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência dos lançamentos referentes ao ano

calendário 2005 e exonerar a multa qualificada de 150% incidente sobre as glosas remanescentes dos anos calendário 2006 a 2009.

(assinadodigitalmente)

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. 56 a 78), acrescido de multa de ofício qualificada e juros de mora, nos anos-calendário de 2005 a 2009. Por bem descreverem os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância, o qual transcrevo a seguir:

Por meio do Auto de Infração de fls. 79 a 92, exigem-se do contribuinte os montantes de R\$ 10.634,02 de imposto suplementar, R\$ 11.085,04 de multas de ofício de 75% e 150% e encargos legais, relativos aos exercícios 2006 a 2010, anos-calendário 2005 a 2009, respectivamente.

A autuação, originada da revisão das declarações de ajuste anual (fls. 56 a 78), constatou as seguintes infrações, descritas às fls. 88 a 92:

001 – DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL)

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE

EXERCÍCIO 2010:

GLOSA DE HALINE ALVES DE LIMA DO ROL DE DEPENDENTES, POR TER COMPLETADO 23 ANOS EM 2009 E NÃO TER COMPROVADO ESTAR CURSANDO FACULDADE NO ANO-CALENDÁRIO 2009.

002 DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL) DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

EXERCÍCIO 2006:

INTIMADO A COMPROVAR AS DESPESAS MÉDICAS DECLARADAS, APRESENTOU COMPROVANTE DE RENDIMENTOS EMITIDO PELO EMPREGADOR AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA – ALL, ONDE CONSTA INFORMAÇÕES DE DESPESAS COM UNIMED NO VALOR DE R\$ 1.512,00, ACATADA.

APRESENTOU DECLARAÇÃO ASSINADA INFORMANDO NÃO POSSUIR OS COMPROVANTES DAS DESPESAS DECLARADAS PARA ANDRESSA BRATEK (R\$ 4.000,00) E PARA LUCIA BARTOLETTO (R\$ 900,00). GLOSADAS E PELA PRÁTICA DE ATO PREVISTO NA LEI Nº 8.137, DE 1990, COMO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, LANÇADO COM MULTA QUALIFICADA E ELABORADA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS CONTRA O CONTRIBUINTE. GLOSA DE R\$ 4.900,00

EXERCÍCIO 2007:

INTIMADO, APRESENTOU COMPROVANTE DE RENDIMENTOS COM INFORMAÇÃO DE DESPESAS COM A UNIMED NO VALOR DE R\$ 1.769,28; RECIBO DE RODRIGO BREY (R\$ 90,00); RECIBOS DE LUCIANO BORTOLETTO (R\$ 280,00), ACATADOS NO TOTAL DE R\$ 2.639,28.

APRESENTOU ONZE RECIBOS DE CLAUDIA MARCIA ESCOLENTE, PSICÓLOGA, NO TOTAL DE R\$ 4.300,00. INTIMADO A COMPROVAR O EFETIVO DESEMBOLSO DOS VALORES, NOS TERMOS DO ARTIGO 73 DO DECRETO Nº 3.000, DE 1999 (REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA), NADA APRESENTOU. GLOSA DE R\$ 4.300,00 POR FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO DESEMBOLSO DOS VALORES.

EXERCÍCIO 2008:

INTIMADO, APRESENTOU COMPROVANTE DE RENDIMENTOS COM INFORMAÇÃO DE DESPESAS COM A UNIMED NO VALOR DE R\$ 2.040,67 E RECIBO DE LUCIANO BORTOLETTO NO VALOR DE R\$ 520,00, TOTALIZANDO R\$ 2.560,67, ACATADAS.

APRESENTOU DOZE RECIBOS MENSAIS DE CLAUDIA ESCOLANTE, PSICÓLOGA, NO TOTAL DE R\$ 4.000,00. INTIMADO A COMPROVAR O EFETIVO DESEMBOLSO DOS VALORES, NADA APRESENTOU. GLOSADO POR FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO DESEMBOLSO.

NÃO APRESENTOU COMPROVANTES DA DESPESA DECLARADA PARA “HOSP TAL E COISA”, CNPJ Nº 77.584.993/000110, NO VALOR DE R\$ 5.000,00. ESTE CNPJ PERTENCE À EMPRESA J. SEGAM REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS, NÃO É ESTABELECIMENTO HOSPITALAR COMO O NOME DE FANTASIA DECLARADO SUGERE. GLOSADO POR FALTA DE COMPROVAÇÃO E LANÇADO COM MULTA QUALIFICADA PELA PRÁTICA DE ATO PREVISTO NA LEI Nº 8.137, DE 1990. TOTAL DAS GLOSAS R\$ 9.000,00.

EXERCÍCIO 2009:

INTIMADO, APRESENTOU SOMENTE COMPROVANTE DE RENDIMENTOS COM INFORMAÇÃO DE DESPESAS COM A UNIMED NO VALOR DE R\$ 2.119,71, ACATADAS.

NÃO APRESENTOU COMPROVANTES DAS DESPESAS DECLARADAS PARA LUCIANO BORTOLETTO (R\$ 3.505,00), NEM PARA CLAUDIA ESCOLANTE (R\$ 2.000,00). GLOSA DE R\$ 5.505,00 POR FALTA DE COMPROVAÇÃO, LANÇADO COM MULTA QUALIFICADA.

EXERCÍCIO 2010:

INTIMADO, APRESENTOU COMPROVANTE DE RENDIMENTOS COM INFORMAÇÃO DE DESPESAS COM A UNIMED NO VALOR DE R\$ 2.099,84, ACATADAS.

APRESENTOU TRÊS RECIBOS DE DR. PAULO ROBERTO SCHEUNEMANN, DENTISTA, NO VALOR TOTAL DE R\$ 5.080,00. INTIMADO A COMPROVAR O EFETIVO DESEMBOLSO, NADA APRESENTOU, GLOSA DO VALOR POR FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO DESEMBOLSO.

003 – DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL) DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO

EXERCÍCIOS 2006, 2007:

INTIMADO A COMPROVAR DESPESAS COM INSTRUÇÃO DECLARADAS PARA AS FILHAS HALINE E GABRIELE, EM CADA EXERCÍCIO, APRESENTOU SOMENTE COMPROVANTES DE PAGAMENTOS PARA A PUC/PR, PARA INSTRUÇÃO DA FILHA HALINE. NÃO COMPROVOU AS DESPESAS DECLARADAS PARA A ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL DE ENSINO QUALIFICADO, PARA A FILHA GABRIELE. GLOSA PARCIAL DAS DESPESAS DECLARADAS EM AMBOS OS EXERCÍCIOS.

EXERCÍCIO 2008:

INTIMADO, COMPROVOU DESPESAS COM A FILHA HALINE NA PUC E APENAS R\$ 1.340,00 DE DESPESAS COM ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL DECISIVO PARA A ESPOSA CLARICE. GLOSA PARCIAL DE R\$ 1.140,66 POR FALTA DE COMPROVAÇÃO.

EXERCÍCIO 2009:

INTIMADO, COMPROVOU DESPESAS COM INSTRUÇÃO DA ESPOSA CLARICE NA ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL DECISIVO E AS DESPESAS COM INSTRUÇÃO PRÓPRIA NA FATEC, ACATADAS. COMPROVOU APENAS R\$ 489,84 PAGOS PARA A PUC/PR PARA INSTRUÇÃO DA FILHA HALINE. GLOSA DE R\$ 360,66 POR FALTA DE COMPROVAÇÃO.

EXERCÍCIO 2010:

INTIMADO, COMPROVOU AS DESPESAS COM INSTRUÇÃO PRÓPRIA NA FATEC E COM SOCIEDADE TUIUTI PARA A FILHA GABRIELE, ACATADAS.

NÃO COMPROVOU DESPESAS COM INSTRUÇÃO PARA ESPOSA CLARICE DECLARADAS PARA A ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL DECISIVO. GLOSADO R\$ 2.708,94 POR FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Cientificado, em 15/07/2011 (fl. 94), o contribuinte apresentou, em 15/08/2011, por intermédio de procurador (fl. 116), a impugnação de fls. 96 a 112, acatada como tempestiva pelo órgão de origem (fl. 133), alegando ser contribuinte que prima pelo correto cumprimento de todos os deveres de cidadão, sobretudo aqueles relacionados a questões fiscais.

Argumenta equívoco no lançamento de ofício referente às despesas ocorridas no ano de 2005, entendendo haver sido esse ano-calendário atingido pelo prazo decadencial, previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Esclarece que, por absoluta falta de conhecimento técnico, utilizou serviços profissionais de um Contador, para quem entregava toda a documentação para a elaboração das declarações de ajuste anual de Imposto de Renda Pessoa Física. No entanto, ao requisitar auxílio desse profissional para atendimento à intimação da RFB, teria sido informado que, devido ao remanejamento de arquivos para fora de seu estabelecimento, houvera extravio de documentos, o que teria impedido o Impugnante de apresentar alguns dos comprovantes solicitados pelo Fisco.

Discorda da aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, em relação às glosas de despesas sem a devida comprovação, considerando tratar-se de medida, além de arbitrária, distanciada da realidade fática e jurídica aplicável ao caso.

Invoca, com base no art. 150, § 4º do CTN, o instituto da prescrição, quanto à exigência de comprovação de despesas médicas e com instrução, relativas ao ano-calendário 2005, exercício 2006, em face da lavratura do auto de infração em 13/07/2011, cujo prazo ter-se-ia expirado em 31/12/2010, pugnando pela improcedência do lançamento correspondente.

Sustenta que a filha Haline Alves de Lima, preenchia as condições de dependente no ano-calendário 2009, asseverando que essa freqüentava instituição de ensino superior, cursando PósGraduação, fato que pretende comprovar tão logo a instituição forneça a devida documentação, que se encontra no rol dos documentos extraviados e demanda tempo para ser preparada pelo estabelecimento de ensino.

Colaciona dispositivos legais pertinentes (art. 8º, II, b da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995 e art. 77, § 2º do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), afirmando não haver ofendido tais ditames

legais ao pleitear a dedução de valores relativos à instrução de dependentes.

Condena as glosas de despesas médicas por falta de comprovação do efetivo desembolso da despesa, não obstante a apresentação dos recibos que o agente fiscal não entendeu suficientes. Recorre à legislação de regência (art. 80, caput e inciso III do Decreto 3.000, de 1999), que transcreve, argumentando que a comprovação ali prevista deveria ser utilizada apenas nas situações de inexistência de comprovação por meio físico, não sendo esse o caso dos autos, uma vez que os recibos solicitados teriam sido, prontamente, apresentados.

Conclui que se trata de norma que visa beneficiar os contribuintes, proporcionando uma forma alternativa de comprovação do gasto, e não obstaculizar essa comprovação com uma exigência adicional.

No que tange às glosas de despesas médicas por falta de comprovação, submetidas à multa qualificada, reforça a argumentação de extravio de documentos por parte do contador, acrescentando que a falta de atendimento parcial da intimação não se deu por má-fé, e, assim, seriam excessivamente rigorosas a qualificação da multa e a formalização de processo para sanções penais, uma vez que não teria contribuído para os acontecimentos enunciados. Além disso, entende que a pretensão fiscal não merece prosperar, haja vista que, em momento algum da autuação, restou comprovada, de maneira cabal e inequívoca, a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, o que descaracterizaria a citada autuação.

Insiste que a autuação se limitou a informar que referidos comprovantes não teriam sido apresentados e, por esse motivo, procedeu à qualificação da multa de ofício, sem, contudo, observar que a aplicação da multa qualificada pressupõe inequívoca demonstração de que o contribuinte agiu dolosamente com o intuito de lesar o Fisco.

Transcreve os diplomas legais concernentes à aplicação de multa de ofício nos percentuais de 75% e 150% (art 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964), ratificando que a leitura desses dispositivos conduz à imputação da multa qualificada, penalidade gravíssima, no caso de demonstração cabal, mediante prova direta, de que o contribuinte agiu com flagrante intuito de fraudar o fisco. Isso equivaleria dizer que a prova do ardil, por meios diretos, seria condição inarredável para a imputação de multa qualificada. Ou seja, não bastaria a mera suspeita de prática de conduta ardilosa ventilada por meio de provas indiretas para ensejar a atribuição da penalidade qualificada. Seria necessário que a fiscalização demonstrasse que o sujeito passivo agiu com deliberada intenção de fraudar o Fisco. Não bastaria, portanto, a detecção da falta de pagamento ou da inexatidão da declaração para se imputar a penalidade qualificada. Até porque essas condutas estão tipificadas como sujeitas à multa de ofício. Seria necessário um critério adicional, consubstanciado pela deliberada intenção de burlar o Fisco.

Tampouco seria tolerável a qualificação da multa em medida fiscal suportada em presunções como método probatório. Consoante argüiu, a qualificação da multa exigiria prova irrefutável da conduta dolosa do agente, objetivo não alcançado por meio das provas apresentadas pela autoridade autuante, não sendo admitido concluir por presunção que, além de ter ocorrido, o fato tributável tenha se dado por ação dolosa. Suporta seu arrazoado em jurisprudência administrativa que colaciona.

Destaca que a fiscalização abriu mão de qualquer meio de prova direta para sustentar a acusação de conduta fraudulenta, porquanto teria se limitado a asseverar, em exíguas linhas, que a conduta do impugnante, em tese, se amoldaria às hipóteses legais dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, razão pela qual aplicou a multa qualificada. Pugna pelo afastamento dessa penalidade da medida fiscal.

Com referência à glosa das despesas com instrução, que sofrem dos mesmos inconvenientes e dificuldades de comprovação, em face do extravio da documentação, conforme comentado anteriormente, não tem como apresentar os referidos documentos. No entanto, também essa falta de atendimento não se teria pautado pela má-fé e as despesas de fato teriam ocorrido. Volta a afirmar que realizou o desembolso dos valores apresentados na declaração de ajuste anual.

Recorre ao Princípio da capacidade contributiva, preceituado no art. 145 da Carta Magna, solicitando exclusão dessas glosas da autuação, não se permitindo que o contribuinte seja apenado com o pagamento de tributos que, pelo justo e certo, não deve.

Ao final, requer, em síntese:

a) a prescrição e exclusão das infrações do ano-calendário 2005, exercício 2006 (deduções indevidas de despesas médicas, R\$ 4.900,00, e com instrução, R\$ 2.198,00).

b) acatamento da dedução da dependente Haline, no ano-calendário 2009, exercício 2010 (R\$ 1.730,40).

c) reconhecimento da boa-fé do contribuinte e acatamento das despesas concernentes a procedimento hospitalar (R\$ 5.000,00), Luciano Bortoletto (R\$ 3.505,00) e Cláudia Escolante (R\$ 2.000,00).

d) reconhecimento da idoneidade e acatamento dos recibos e comprovantes de pagamentos a Cláudia Márcia Escolante (R\$ 4.300,00 e R\$ 4.000,00) e a Paulo Roberto Sheuneman (R\$ 5.080,00).

e) reconhecimento de que as despesas junto à Associação Educacional de Ensino Qualificado (R\$ 2.373,84 e R\$ 1.140,66), à PUC/PR (R\$ 360,66) e à Associação Educacional Decisivo (R\$ 2.708,94), não foram omitidas de forma espontânea pelo contribuinte, retirando-se tais glosas da autuação.

Instruem a petição os documentos de fls. 117 a 131.

Acórdão de Primeira Instância

Os membros da quarta Turma da DRJ-CTA, por unanimidade de votos, acordaram em não acolher a preliminar de decadência e, no mérito, considerar procedente o lançamento, mantendo a exigência consignada na autuação.

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

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, notadamente quando constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Embora dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, os contribuintes estão obrigados a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras.

DEDUÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Há que se manter as glosas das deduções de dependente, despesas médicas e de despesas com instrução, que não restaram comprovadas nos autos.

DESPESAS MÉDICAS. EFETIVO DESEMBOLSO. FALTA DE COMPROVAÇÃO

A dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, podendo ser exigida a demonstração do efetivo pagamento.

DEDUÇÃO DE DESPESA INEXISTENTE. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

As infrações cometidas com evidente intuito de fraude, consistentes dedução de despesas médicas inexistentes, com o fim de reduzir os montantes devidos do imposto sobre a renda da pessoa física, estão sujeitas à multa qualificada.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES.

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas têm eficácia restrita às partes constantes dos processos respectivos, não se estendendo a terceiros, e sua simples citação não supre a necessidade de apresentação da prova material solicitada pelo Fisco.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

Cientificado dessa decisão em 14/10/2011 (fl.153), o contribuinte interpôs em 03/11/2011 recurso voluntário (fls. 154 a 170), no qual reitera os mesmos argumentos trazidos na impugnação e anexa dois recibos de fls. 171 e 172.

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 às deduções de dependentes, despesas com instrução e saúde; ausência de dolo que justifique a qualificação da multa de ofício e decadência dos lançamentos referentes ao ano-calendário 2005.

Decadência e Multa Qualificada

O recorrente alega em sede de recurso, equívoco no lançamento de ofício referente às despesas ocorridas em 2005, entendendo haver sido esse ano-calendário atingido pelo prazo decadencial, previsto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Aduz que conforme disposto no mencionado dispositivo legal, o prazo decadencial seria de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Desta forma, considerando-se que para o ano calendário 2005 a decadência tornaria-se fática a partir de 31/12/2010 e que o auto de infração foi lavrado em 15/07/2011, em tese, seria improcedente a autuação nesta parte.

Discorda também, da aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, em relação às glosas de despesas sem a devida comprovação, pois alega que contratou profissional para fazer sua declaração e este teria extraviado os comprovantes, que não agiu de má fé, e que não teve culpa na situação enunciada.

Alega ainda que a fiscalização em momento algum comprova de maneira cabal e inequívoca ter havido sonegação fraude ou conluio, fato que por si só descaracterizaria a citada autuação.

A decisão de primeira instância manteve os lançamentos referentes ao ano calendário de 2005, por entender que constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173, I, do Código Tributário, ou seja, o direito de proceder ao lançamento decai somente após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Pois bem, passo a análise da qualificação da multa, tendo em vista tratar-se de questão imprescindível e que trará reflexos quanto ao reconhecimento da decadência.

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 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. (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:(grifei)*

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.(grifei)*

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.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um 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.

De acordo com descrição dos fatos (fls. 88 a 92), a multa foi majorada em razão da declaração apresentada pelo recorrente que comprova não possuir comprovantes das despesas declaradas e glosadas e pela prática de ato previsto pela lei 8.137 de 1990 de crime contra a ordem tributária.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que demonstrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964 os quais o art. 44, II, da Lei 9.430 de 1995 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação da multa na sua forma qualificada. Ou seja, a autoridade lançadora deve observar os parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser aplicada quando houver convencimento do cometimento do crime (fraude ou sonegação mediante dolo) e a demonstração de todos os

fatos, de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e o delito efetivamente praticado.

Do acima exposto, entendo que o auditor não logrou êxito em comprovar a intenção dolosa do recorrente. O auditor apenas fundamenta a suposta fraude pela declaração do recorrente que assume não possuir comprovantes das despesas deduzidas em sua declaração.

Os fatos narrados na acusação fiscal, ao meu juízo, não são motivos suficientes para justificar a existência do elemento subjetivo do dolo.

A começar, cabe pontuar que, para a exasperação da multa de ofício é necessária a existência do elemento subjetivo do dolo e a demonstração de emprego de conduta tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Contudo, a simples ausência de documentação comprobatória das deduções justificam o lançamento com aplicação da multa de ofício de 75% . Para que fosse aplicada a qualificadora seria necessário comprovar, por exemplo, a falsificação de recibos ou a negativa da prestação de serviços pelos profissionais, o que não se verifica nos autos.

Desta firma, pela análise dos autos, verifico que não há elementos suficientes para a caracterização do intuito fraudulento nas deduções, requisito primordial para aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 44, I e § 1º, da referida Lei, com as alterações introduzidas pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Colaciono aqui acórdãos deste conselho sobre a matéria em questão:

Acórdão nº 2401005.929

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso I, e § 1, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de 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 4.502/64.

Acórdão nº 2401006.000

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS

TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso I, e § 1, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de 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 4.502/64.

MULTA QUALIFICADA. DOLO NÃO CARACTERIZADO.

Para justificar a aplicação de multa qualificada é necessário um conjunto de condutas que demonstrem de forma inequívoca a intenção de sonegar do contribuinte.

Em razão do exposto, voto excluir a qualificadora da multa aplicada ao recorrente.

Decidida a questão da multa qualificada, passo à análise da alegação de decadência suscitada pelo recorrente.

Inicialmente, cumpre ressaltar que o imposto sobre a renda de pessoa física é tributo sujeito à sistemática de lançamento por homologação, havendo previsão legal para a apuração do montante tributável e antecipação do pagamento pelo sujeito passivo, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Conforme entendimento da Nota MF/SRF/Cosit nº 577, de 2000, o fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física, na hipótese de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, se perfaz em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Já o prazo decadencial dependerá da situação em que o sujeito passivo se enquadrar: a) com pagamento de Imposto – o prazo decadencial começa a correr em 31 de dezembro (art. 150, § 4º do CTN) - na data de ocorrência do fato gerador; b) sem pagamento de Imposto e/ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação – o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

Nesse sentido, configuram pagamento antecipado de IRPF o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-leão), a retenção do Imposto feito pela fonte pagadora (Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF), Imposto Complementar (mensalão) e o pagamento de cota de imposto apurado em Declaração de Ajuste Anual.

No caso dos autos, verifica-se que houve retenção de imposto de renda pela fonte pagadora no ano-calendário de 2005, conforme comprovantes de rendimento de fls. 8 a 12. Além disso, a aplicação de multa qualificada foi afastada, haja vista que não restou configurado o dolo do recorrente.

Em razão dessas circunstâncias, entendo que deve ser aplicada a regra do art. 150, § 4º do CTN, iniciando-se a contagem do prazo decadencial na data da ocorrência do fato gerador, ou seja 31/12/2005. Portanto opera-se a decadência a partir de 31/12/2010. Desta forma, no momento da lavratura do auto de infração (15/07/2011) os valores referentes ao ano-calendário de 2005 encontravam-se decadentes, e não poderiam ter sido objeto de lançamento.

Cumpra mencionar que o assunto em questão encontra-se sumulado neste órgão julgador:

Súmula CARF nº 123:

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Desta forma, assiste razão ao recorrente, devendo ser exonerado o crédito tributário referente ao ano-calendário 2005.

Das Glosas Efetuadas - RICARF Artigo 57 § 3º

No tocante às glosas referentes aos anos-calendário 2006 a 2009, o recorrente limitou-se a reproduzir no recurso voluntário, os mesmos argumentos trazidos na impugnação, acrescentando somente dois recibos de fls. 171 e 172, os quais não atendem às formalidades previstas no art. 8º, III da Lei nº 9.250, de 1995. Os recibos não possuem endereço do profissional de saúde, nem os beneficiários dos serviços prestados. Também não houve a comprovação do efetivo pagamento destas despesas, devendo ser mantida a glosa das deduções a elas correspondentes.

De acordo com o disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas perante a segunda instância administrativa novas razões de defesa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor do voto produzido:

Quanto às alegações de extravio de comprovantes das deduções, há que se observar o disposto no art. 797 do Decreto nº 3.000, de 1999, RIR/1999:

Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes, a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352/68, art. 4º).

Portanto, todas as informações consignadas na declaração de ajuste anual estão sujeitas à comprovação. A simples alegação de extravio não é suficiente para eximir o contribuinte da apresentação dos comprovantes das deduções que pretende restabelecer.

Ainda, a instrução processual deve observar o disposto no art. 16, III e § 4º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997:

Art. 16. A impugnação mencionará:

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e provas que possuir;

(...)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

No entanto, embora afirme tê-lo solicitado ao estabelecimento de ensino, o comprovante de que a filha, Haline Alves de Lima, freqüentava curso de pós-graduação no ano-calendário 2009 não foi juntado à petição, até o momento da presente análise, impossibilitando restabelecer-se a dedução dessa dependente, para esse ano-calendário.

No que se refere à alegação de não ter agido com má-fé, cumpre observar que, em se tratando de matéria tributária, não importa se a pessoa física deixou de atender às exigências da lei por má-fé, por intuito de sonegação ou, ainda, se tal fato aconteceu por puro descuido, desconhecimento ou culpa de terceiros. Trata-se de infração do tipo objetiva, na forma do art. 136 do CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), ou seja, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Portanto, tendo a legislação pertinente estabelecido que a responsabilidade pelos dados constantes da declaração é do contribuinte, pois a ele compete o cumprimento dessa obrigação acessória, não há, pois, como afastar a sua responsabilidade.

No que tange à glosa das despesas médicas, cumpre esclarecer que a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física prova a declaração, mas não o fato declarado. Assim, compete ao contribuinte o ônus de provar o fato declarado, quando intimado pela fiscalização, a qual tem atribuição legal para verificar a autenticidade das informações prestadas na declaração de ajuste anual do IR.

A teor do art 797 do RIR/1999, como mencionado anteriormente, todas as informações da declaração estão sujeitas à comprovação. Nesse contexto, tratando-se de infrações cometidas com evidente intuito de fraude, consistentes em dedução de despesas médicas inexistentes, com o fim de reduzir os montantes devidos do imposto sobre a renda da pessoa física, estão sujeitas à multa qualificada, pois, como já se salientou, neste voto, o litigante é responsável por todas as informações contidas em suas declarações de ajuste anual.

Especificamente, quanto à glosa das despesas médicas, é importante observar, também, o disposto no art. 80 do RIR/1999:

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

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

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

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

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

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

Por sua vez, o art. 73, § 1º do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, estabelece:

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

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

Depreende-se desses diplomas legais que o direito à dedução de despesas médicas na declaração de ajuste anual está sempre vinculado à comprovação prevista em lei e restringe-se aos pagamentos efetuados pelos contribuintes, relativos a tratamento próprio e a de seus dependentes.

No mais, é regra geral no Direito que o ônus da prova cabe a quem alega.

Entretanto, a lei também pode determinar a quem caberá a incumbência de provar determinado fato. É o que ocorre no caso das deduções. O art. 11, § 3º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, estabeleceu expressamente que o contribuinte pode ser instado a comprová-las ou justificá-las, deslocando para ele o ônus probatório.

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

Nesse contexto, verificando-se que as deduções são elevadas, cabe ao fisco, por imposição legal, tomar as cautelas necessárias a preservar o interesse público implícito na defesa da correta apuração do tributo, que se infere da interpretação do art. 11, § 4º, do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943.

A dedução de despesas médicas na declaração do contribuinte está, assim, condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, não bastando a disponibilidade de simples recibos ou declaração dos profissionais que teriam supostamente prestado os serviços. As deduções submetem-se a duas condições objetivas: efetividade da prestação do serviço e onerosidade. A ausência de um desses requisitos impede a fruição do benefício fiscal.

Nesse sentido, cabe esclarecer que os recibos e as declarações, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos. Quando muito, podem instrumentalizar uma discussão de direito entre as partes, circunscrita a essa relação privada, não tendo eficácia plena perante terceiros, mormente a Fazenda Pública e, ainda mais, quando se pretende, como no caso, modificar a base de cálculo de tributo.

Por pertinente, vale observar que o Código Civil quando estabelece os requisitos básicos, por exemplo, para que um documento seja considerado prova de quitação, o faz tendo em vista a oposição deste documento em relação aos seus signatários, não em relação à Administração Pública. Aliás, a presunção de veracidade, como estatui o art. 219 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), opera-se somente em relação aos participantes do ato:

Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

A presunção de veracidade não alcança terceiros, entre os quais o sujeito ativo da obrigação tributária, que mantém uma relação jurídica distinta e completamente independente daquela entre os signatários.

Em contrapartida, a exigência de comprovação de efetivo pagamento tem justamente por finalidade a confirmação dos fatos por meio de outros elementos de prova, vale dizer, que sejam independentes de uma simples afirmação de suposta verdade. E a exigência proposta pela fiscalização tem sua razão de existir nos valores elevados que o contribuinte pretendeu deduzir.

Frise-se que a comprovação de efetivo desembolso, como prova da existência da relação entre as partes, não se confunde com a oponibilidade do recibo àquele que o expede como prova de quitação, que é a matéria disciplinada, nesse limite inter partes, pelo art. 320 do Código Civil.

Portanto, revela-se equivocado o entendimento de que os recibos seriam suficientes e hábeis para comprovação dos pagamentos e lisura das deduções pleiteadas. Esta não é a correta interpretação do art. 8º, § 2º, III da Lei 9.250, de 1995, base legal do art. 80 do RIR/1999. A indicação de que o recibo deve conter o nome, endereço e número do CPF ou CNPJ de quem prestou o serviço refere-se apenas aos dados que devem constar na declaração de ajuste anual. Dados estes baseados na documentação. Entretanto, a tônica do dispositivo é a especificação e comprovação dos pagamentos. Tanto que admite o cheque nominativo como documento comprobatório, por ser prova cabal de transferência de numerários entre pessoas.

Entretanto, mesmo o cheque pode estar sujeito à justificação da efetiva prestação do serviço, quando dívidas razoáveis acudirem ao fisco, pois essa prestação é o substrato material a dar guarida à dedução, consoante o inciso II do mesmo dispositivo legal. Documentos, de natureza particular, por si sós, podem não ser suficientes para a comprovação do efetivo pagamento, mormente quando não constituírem prova de transferência de numerário relativa à efetiva prestação de serviço que permita a dedução a título de despesa médica.

Saliente-se que, mesmo sob o aspecto formal, os recibos trazidos aos autos (117 a 131), não cumpririam os requisitos mínimos exigidos, porquanto limitam-se a informações genéricas e inespecíficas, sem indicação dos pacientes.

Na verdade, trata-se de aspecto que não seria determinante na definição do direito em questão. Não se questiona o elemento formal, como os próprios recibos e declarações, que poderiam ser produzidos a qualquer tempo, com os dados que fossem convenientes às partes envolvidas, sem compromisso com a realidade fática. O que se discute é a comprovação material que supostos documentos estariam a indicar.

Desse modo, deve ser mantida a glosa das despesas em relação às quais o contribuinte, intimado a fazê-lo, não logrou comprovar o efetivo desembolso dos valores correspondentes.

Colaciono julgado recente deste conselho a cerca do assunto:

Acórdão nº 2402006.538

ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irresignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo daqueles suscitados em momento posterior que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida,

mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 RICARF.

PRELIMINAR. NULIDADE.

Apenas ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DESPESAS MEDICAS. INTIMAÇÃO. EFETIVO PAGAMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Há de se comprovar, quando regularmente intimado, o efetivo pagamento das despesas com os profissionais da área médica, que pretendeu aproveitar na DIRPF

Desta forma, voto por manter as glosas de deduções referentes aos anos-calendário 2006 a 2009.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso para, na parte conhecida, dar provimento parcial para reconhecer a decadência dos lançamentos referentes ao ano calendário 2005 e exonerar a multa qualificada de 150% incidente sobre as glosas remanescentes dos anos calendário 2006 a 2009.

É como voto

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes