



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

Processo nº 10980.724372/2011-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2802-002.521 – 2ª Turma Especial
Sessão de 18 de setembro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente REGINALDO ANTONIO ZELLA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009

IRPF. DESPESA MÉDICA. COMPROVAÇÃO. ENDEREÇO.

O endereço do emitente é requisito expresso na lei. A apresentação de recibos que não cumprem integralmente os requisitos legais para a dedução, por si só, justifica a glosa das deduções a que se referem. E com mais razão ainda quando a autoridade fiscal apontou indícios em desabono dos recibos apresentados.

IRPF. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. PRESENÇA DE INDÍCIOS EM DESFAVOR DOS RECIBOS. INTIMAÇÃO FISCAL. ÔNUS DE COMPROVAÇÃO ATRIBUÍDO AO CONTRIBUINTE.

Recibos emitidos por profissionais da área de saúde com observância aos requisitos legais são documentos hábeis para comprovar dedução de despesas médicas, salvo quando comprovada nos autos a existência de indícios veementes que desabonam os recibos o que implica inadmitir a dedução por ausência de outros elementos de prova.

IRPF. DESPESAS MÉDICAS. NÃO COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA DO CONTRIBUINTE. DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. ÔNUS DO FISCO. CONDUTA REITERADA. DOLO NÃO COMPROVADO.

Ainda que o contribuinte não tenha se desincumbido do ônus de provar as despesas consignadas em recibos, é do Fisco o dever de provar o dolo na conduta do contribuinte, do contrário a multa de ofício, embora cabível, não pode ser aplicada na modalidade qualificada. No caso dos autos, a motivação descrita no lançamento não é suficiente para comprovar o dolo, pois tem prevalecido na jurisprudência do CARF que a prática da infração em exercícios seguidos não é suficiente para comprovar o evidente intuito de fraude que justifica a qualificação da multa.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício, nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 19/09/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Cláudio Duarte Cardoso (Presidente), Jaci de Assis Júnior, Dayse Fernandes Leite, Julianna Bandeira Toscano e Carlos André Ribas de Mello. Ausente justificadamente o Conselheiro German Alejandro San Martín Fernández.

Relatório

O contribuinte sofreu autuação decorrente de glosa de despesas médicas efetuadas com a Unimed (nos ano-calendário 2006, 2007 e 2008), por não ter sido apresentada qualquer documentação) e com os profissionais Anderson Luis R. Rocha (ano-calendário 2006 e 2008) e Jane C. S. Machado (ano-calendário 2007) por irregularidades formais nos recibos e falta de comprovação do efetivo desembolso dos valores, bem como multa qualificada (150%) fundamentada na prática de conduta reiterada nos três exercícios configurar-se, em tese, crime contra a ordem tributária.

A impugnação buscava o cancelamento do lançamento com alegação de nulidades, comprovação das despesas com os profissionais Anderson e Jane e falta de suporte fático para aplicação da multa qualificada.

A impugnação foi indeferida sob fundamento, em síntese, de que a base legal para a exigência da comprovação como feita pela autoridade fiscal está nos art. 73 e 80 do RIR1999 e no §3º do art. 11 do Decreto-Lei 1.544/43, em precedentes do CARF e judiciais e na interpretação dos art. 219 e 320 do Código Civil acerca da eficácia dos recibos e na adequação da conduta à previsão legal de qualificação da multa prevista na Lei 9.430/1996.

Ciência da decisão em 13/10/2011.

O recurso voluntário foi interposto em 09/11/2011, nele o recorrente alega que:

1) nulidade do lançamento por não apontar dispositivo de lei que teria sido violado;

2) as despesas foram comprovadas com os recibos e declarações que apresentou, os quais atendem aos requisitos do art. 8º da Lei 9.250/1995, a falta de indicação do endereço pode ser sanada com as declarações que confirmam a prestação do serviço e o pagamento, conforme precedente deste Conselho.

3) a decisão recorrida padece de nulidade por não apontar o dispositivo de lei violado, uma vez que os art. 73 e 80 do RIR1999 não possuem matriz legal e o §3º do art. 11 do Decreto-Lei 1.544/43 não estabelece requisitos dos documentos comprobatórios, mas tão só a prerrogativa da autoridade fiscal de exigir ou não a comprovação das despesas;

4) a multa qualificada não procede porque o dolo não foi comprovado e este não pode ser presumido; e

5) a exigência de prova do efetivo desembolso como levada a efeito é por demais discricionária e viola o princípio da legalidade, o que é reconhecido por precedentes do CARF e judicial;

6) recibos e declarações dos profissionais atestam a prestação do serviço e pagamento;

7) os precedentes indicados no acórdão recorrido referem-se a realidades fáticas distintas e não se aplicam ao seu caso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele deve-se tomar conhecimento.

O lançamento guerreado glosou despesas com a Unimed por total falta de comprovação. De fato, não há qualquer documentação no processo.

Também não há contestação expressa das despesas com a Unimed na impugnação.

É somente no recurso voluntário que o recorrente alega que tais despesas ocorreram, porém com pessoas que atualmente reconhece que não são beneficiárias e que por ser questão muito pessoal não se delongaria nessa questão, limitando-se a afirmar que a autoridade fiscal presumiu o dolo, não o comprovou, razão pela qual não poderia exigir multa qualificada.

A glosa das despesas com a Unimed, portanto, constitui matéria incontroversa e não integra o litígio, de forma que o crédito tributário correspondente está definitivamente constituído, no que se refere ao imposto, sendo que a qualificação da multa por vir sendo discutida desde a impugnação será apreciada adiante.

O litígio, portanto, está restrito à nulidade do lançamento, à glosa das seguintes despesas e à qualificação da multa.

a) exercício 2007, ano-calendário 2006: R\$8.250,00 – Anderson Luis R. Rocha, dentista

b) exercício 2008, ano-calendário 2007: R\$9.750,00 – Jane C. S. Machado, psicóloga,

c) exercício 2009, ano-calendário 2008: R\$10.520,00 – novamente Anderson Luis R. Rocha.

A autoridade descreveu idêntica motivação para a glosa das três despesas, pois os recibos e declarações adotaram idêntico padrão, qual seja: os recibos apresentados estavam datilografados, não constava a cidade de emissão nem o endereço, eram de alto valor o que provocou a intimação para provar o efetivo desembolso, respondida pelo contribuinte com a apresentação de declaração dos profissionais com idênticas afirmações de que o pagamento ocorreu em espécie em momentos distintos (fls. 33/34).

A preliminar de nulidade deve ser rejeitada, pois o lançamento descreveu adequadamente a matéria tributável e contém suficiente enquadramento legal, não houve qualquer violação ao amplo direito de defesa.

Decidir se o enquadramento legal apontado é correto ou não é questão a ser apreciada como mérito.

O ponto de partida na análise de mérito é a legalidade do lançamento no que diz respeito ao enquadramento legal (art. 73 e 80 do RIR1999).

Neste ponto, o lançamento não merece qualquer censura, pois os dispositivos apontados autorizavam a autoridade fiscal a exigir a comprovação do pagamento (o que o próprio recorrente admite) e impunham o dever de glosar despesas cujo pagamento não fosse especificado e comprovado, exigência que possui matriz legal na Lei 9.250/1995, de forma que não há violação ao princípio da legalidade como assevera o recorrente.

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

(...)

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;*

O segundo momento da análise é aferir se a documentação apresentada pelo recorrente atende aos requisitos formais estabelecidos pela Lei 9.250/1995, dentre os quais a indicação do endereço do signatário.

Não obstante estar ciente de que um dos motivos de maiores exigências na comprovação do pagamento foi a falta de menção ao endereço, o recorrente não se

desincumbiu do ônus de apresentar documentação que suprisse essa falta, o que é razão suficiente para a glosa efetuada pela Fiscalização, que ainda apontou outros indícios (incomum similitude entre os recibos e declarações, alto valor e conduta reiterada em três exercícios).

O recorrente alega que a glosa das deduções não é razoável porque implica considerar que em três anos seguidos o contribuinte não tem gastos com saúde. Esse argumento não procede, pois não está em julgamento se o contribuinte efetuou ou não tratamento na área de saúde ao longo de três anos, a questão envolve apenas a dedutibilidade ou não das retrocitadas despesas.

De outro giro, o precedente indicado pelo recorrente relativo à dispensa da menção do endereço não tem força vinculante e não expressa o entendimento consolidado por esta Turma Julgadora em casos como o presente.

Ficam prejudicados os demais argumentos alusivos à exigência de outros meios para comprovar o que as autoridades fiscais tem denominado de “efetivo desembolso”.

Da qualificação da multa

O recorrente está com razão em exigir a comprovação do dolo. Nesse ponto a autoridade fiscal fundamentou-se exclusivamente na conduta reiterada em três exercícios, os quais foram fiscalizados e autuados simultaneamente.

O motivo apontado pela autoridade lançadora para a qualificação foi transcrito no voto condutor do acórdão recorrido. Não cabe a este Colegiado perquirir outras razões, mas tão só verificar se a qualificação deve ser mantida pelos fundamentos contidos no lançamento.

PELA PRÁTICA REITERADA EM TRÊS EXERCÍCIOS, DE DECLARAR DESPESAS SEM COMPROVAÇÃO (NO CASO DA UNIMED), E SEM COMPROVAR O EFETIVO DESEMBOLSO (NOS CASOS DE ANDERSON ROCHA E JANE C. MACHADO), ENTENDEMOS QUE O CONTRIBUINTE COMETEU “EM TESE”, CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, COMO PREVISTO NA LEI Nº 8.137, DE 1990, RAZÃO DOS LANÇAMENTOS COM MULTA QUALIFICADA E ELABORAÇÃO DE REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAS CONTRA O CONTRIBUINTE. (fls. 66).

A autoridade fiscal baseou-se na reiteração da conduta em exercícios seguintes como prova do evidente intuito doloso, porém a jurisprudência do CARF tem considerado que a conduta reiterada não é suficiente para qualificar a multa de ofício, como se exemplifica pelos precedentes abaixo, da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2000, 2001, 2002 MULTA QUALIFICADA - REQUISITO - DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independentemente da forma

reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada. MULTA AGRAVADA - NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS - IMPOSSIBILIDADE - Quando se intima o sujeito passivo a apresentar provas que a lei define como de responsabilidade dele e que se consubstanciam nos meios hábeis à conformação ou não da presunção, a não apresentação destas provas tem por única decorrência ter-se por verdade aquilo que a hipótese legal presume, não sendo suficiente para o agravamento da penalidade. (acórdão 9101-001.615, de 16/04/2013) (grifos acrescidos)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001 IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA E/OU ELEVADO MONTANTE MOVIMENTADO. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO. De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da multa, **sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastros à sua empreitada a simples reiteração da conduta** e/ou o volume/montante da movimentação bancária do contribuinte, fundamentos que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado. (...) (grifos acrescidos) (acórdão 9202-002.653, de 24/04/2013)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GLOSAS DESPESAS MÉDICAS, PENSÃO, DEPENDENTES E INSTRUÇÃO. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA. IMPOSSIBILIDADE AGRAVAMENTO. De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a aplicação da multa qualificada, **sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastro à sua empreitada a simples reiteração da conduta**, fundamento que, isoladamente, não se presta à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado. Recurso especial negado. (acórdão 9202-002.341, de 24 de setembro de 2012, no mesmo sentido o acórdão 9202-002.340, de mesma data). (grifos acrescidos)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2002, 2003, 2004 IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONDUTA REITERADA. MULTA QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE. **A apontada conduta reiterada de pessoa física nos exercícios de 2002, 2003 e 2004,**

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. Precedentes da 2ª Turma da CSRF. RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL. COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTOS DIFERENTES DE NOTAS FISCAIS E DOCUMENTOS OFICIAIS. POSSIBILIDADE. É admitida a comprovação de receitas da atividade rural com documentos diversos daqueles usualmente utilizados para esse fim, como ocorreu no presente caso, posto que comprovada está a receita oriunda de venda de gado. Mesmo admitindo a comprovação de receitas da atividade rural com documentos diversos daqueles usualmente utilizados para esse fim, o contribuinte não logrou êxito nesta comprovação. Pelo contrário, o fisco promoveu a glosa das receitas de atividade rural com a venda de cereais porque comprovou que o recorrente não exerceu a referida atividade em decorrência da inexistência das despesas necessárias e imprescindíveis à alegada produção agrícola. Recurso especial da Fazenda Nacional negado. Recurso especial do Contribuinte provido em parte. (acórdão 9202-002.361, de 25 de setembro de 2012). (grifos acrescidos)

Enfim, de um lado o recorrente não se desincumbiu de provar as despesas, de outro, o Fisco não se desincumbiu do dever de provar o dolo, o que justifica manter a glosa, porém desqualificar a multa, exigindo-a no patamar da multa de ofício regular (75%).

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício.

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso