



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 12448.728403/2012-99
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2002-006.059 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 23 de fevereiro de 2021
Recorrente TANIA FORTUNATO CONRADO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

PRECLUSÃO.

É vedado ao contribuinte inovar na postulação recursal para incluir alegações que não foram suscitadas na Impugnação.

DEDUÇÃO INDEVIDA - DEPENDENTE

Para valer-se da dedução com dependente o contribuinte deve comprovar a relação de dependência

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A dedução reiterada de despesas não comprovadas em valores próximos ou superiores à disponibilidade econômica do sujeito passivo, devidamente demonstrada pela fiscalização, caracteriza o dolo do contribuinte e justifica a aplicação da multa de ofício qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações sobre a dedução indevida de despesas com instrução e de despesas médicas (matérias preclusas), vencido o conselheiro Thiago Duca Amoni (relator), que o conheceu integralmente, e, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Thiago Duca Amoni (relator), que lhe deu provimento parcial para afastar a aplicação da multa qualificada. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Diogo Cristian Denny.

(assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Presidente

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni – Relator

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny – Redator designado

Participaram das sessões virtuais não presenciais os conselheiros Diogo Cristian Denny, Thiago Duca Amoni, Virgílio Cansino Gil e Monica Renata Mello Ferreira Stol (Presidente).

Relatório

Notificação de lançamento

Trata o presente processo de auto de infração (e-fls. 49 a 58), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu autuação pela dedução indevida de dependente, dedução indevida de despesas médicas e dedução indevida de despesas com instrução.

Tal autuação gerou lançamento de imposto de renda pessoa física suplementar de R\$60.075,20, acrescido de multa qualificada no importe de 150%, bem como juros de mora. Também foi lavrada representação fiscal para fins penais às e-fls. 62 a 69.

Impugnação

A notificação de lançamento foi objeto de impugnação, cujas alegações do contribuinte, conforme decisão da DRJ, foram:

Cientificada do Auto de Infração em 09/07/2012, a Contribuinte apresentou, em 08/08/2012, a impugnação de fls. 77 a 87, instruída com documentos de fls. 87 a 150, na qual traz as alegações a seguir sintetizadas.

Inicia sua defesa fazendo um resumo sobre o desenrolar da ação fiscal e dispondo sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário apurado.

No mérito, não questiona as glosas das despesas médicas e com instrução, afirmando que a documentação foi queimada em um incêndio. Diz que pretende parcelar o imposto suplementar decorrente, com multa de ofício de 75%, pois não concorda com a suposta ação dolosa que lhe foi atribuída.

Explica que nos anos de 2007 a 2009, contratou, juntamente com outros servidores da UERJ, os serviços do contador Marcos Fernandes Martins, deixando por sua conta e risco a elaboração das declarações. Acrescenta que entregava a ele todos os documentos solicitados e esperava seu comunicado sobre a elaboração da Declaração de Ajuste. Por desconhecimento e pela correria do dia a dia, diz que depositou total confiança no contador.

Posteriormente, tomou ciência de que todos os servidores da UERJ que contrataram os serviços do contador indicado foram autuados por incoerência nas declarações apresentadas.

Aduz que o contador agiu com desídia e má fé, citando em especial o fato de ter informado a existência de dependente de 18 anos matriculado no mestrado na Fundação Getúlio Vargas, o que jamais ocorreu. Acrescenta que ao confrontá-lo com o Auto de

Infração, o contador pôs a culpa na Secretaria da Receita Federal do Brasil e confortou-a por ter que pagar apenas R\$60.075,20, enquanto outros terão que pagar R\$80.000,00.

Passa a discorrer sobre a exigência da multa qualificada e conceitos relativos à presunção.

Defende que, no seu caso, não está caracterizada a prática de fraude, sonegação ou intuito de fraudar.

Aduz que qualquer tipo de erro eventual no preenchimento da Declaração por si só (mediante ato de terceira pessoa), do qual só veio a tomar conhecimento com o início da ação fiscal, não pode ser debitado a ela, que sequer sabia preencher a declaração. Requer a redução da multa de ofício de 150% para 75%, em função da ausência de *animus fraudandi*.

Em seguida, pede o restabelecimento da dedução do dependente Rafael Fortunato Conrado, que nos anos de 2007 e 2008 cursava instituição de ensino superior.

Elabora demonstrativos de cálculo às fl. 128/132 dos valores que entende devidos.

A impugnação foi apreciada na 20ª Turma da DRJ/RJ1 que, por unanimidade, em 06/12/2012, no acórdão 12-51.153, às e-fls. 158 a 164, julgou a impugnação parcialmente procedente.

Recurso voluntário

Ainda inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário às e-fls. 172 a 262, alegando, em síntese que:

3. **O princípio do formalismo moderado**, que consiste na adoção de ritos processuais mais simples, merece nossa apreciação, posto que do contrário estar-se-ia impondo à Administração eventuais obstáculos na busca da verdade dos fatos e, conseqüentemente, em detrimento do interesse público.
4. Outro princípio que deve ser considerado é o da **pluralidade de instâncias**, que consiste em existir na esfera administrativa o chamado duplo grau decisório.
5. Se assim relacionarmos o princípio descrito acima com o da **verdade material** veremos é possível, SIM, a produção de novas provas, novas arguições e alegações e reexame da matéria de fato, pois o que se busca, durante todo o processo administrativo, é a verdade real dos fatos em contenda, e isto pode acontecer em qualquer fase ou instância processual.

6. Contudo, alicerçado pela melhor e maior doutrina a respeito do tema, é que se apresentam novas alegações, com produção de novas provas, cabendo nova arguição por parte da Administração Pública.

II.1.3 – DA NÃO OBRIGATORIEDADE DE ARROLAMENTO DE BENS E DIRETOS DE VALOR EQUIVALENTE A 30% DA EXIGÊNCIA FISCAL DEFINIDA NA DECISÃO

1. Não cabe mais a exigência prevista no artigo 33, §2º e §3º do Decreto 70.235/72. Isto, por força da ADIN 1.967-7 em decisão proferida em 28.03.2007 pelo pleno do STF.

II. 2 – DO MÉRITO

II. 2. 1. DA DEDUÇÃO COM DEPENDENTES EM 2007, 2008 E 2009 PELA GUARDA DE FATO

1. Questão que merece destaque é a guarda de fato, abordada a seguir.

II. 2. 1. 1. DO MENOR DEPENDENTE NA ESFERA PREVIDENCIÁRIA

1. Embora a Lei nº 8.213/91, alterada pela Lei nº 9.528/91, não mais considere o menor sob guarda como dependente para fins de imposto de renda, certo é que o Estatuto da Criança e do Adolescente, já prevê tal hipótese.
2. A Lei nº 8.069/90 – Estatuto da Criança e do Adolescente – no seu artigo 33, § 3º, determina que “a guarda confere à criança ou adolescente a condição de dependente, para todos os fins e efeitos de direito, inclusive previdenciários.”

II. 2. 1. 3. DA APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO PREVIDENCIÁRIO AO DIREITO TRIBUTÁRIO (IRPF)

1. Preconiza o brocardo latino: “*ubi eadem ratio, ibi eadem jus*”, onde houver a mesma razão de fato, haverá a mesma razão de direito.
2. A mesma razão de fato é a proteção da criança ou do adolescente, retirada do artigo 33, § 3º, do ECA, segundo o qual “a guarda confere à criança ou adolescente a condição de dependente, para todos os fins e efeitos de direito, inclusive previdenciários.”
3. Se o dispositivo aduz que a dependência será conferida para todos os fins e efeitos de direito; se o direito previdenciário, que mesmo sem a previsão na Lei de Benefício do menor sob guarda ser dependente do segurado, confere a dependência por força do dispositivo mencionado, inclusive entendimento da TNU; se a mera guarda de fato, uma vez provada a dependência econômica por qualquer meio legal, gera efeitos previdenciários; Não haveria razão para que o direito tributário, para fins previdenciários, não reconhecesse. Ademais já existem decisões judiciais (como a decisão do TRF5, acima colacionada) entendendo que a guarda de fato, para o chamado filho de criação, constitui dependência econômica, apta a ser provada por outros meios.
4. Portanto, por decorrer de um mesmo dispositivo, devemos ressaltar que a *mens legis* foi a de preservar o direito da criança e do adolescente, e não o de implicar deduções pelo fisco, não podendo este, a pretexto de uma finalidade meramente arrecadatória, excluir o menor sob guarda (de fato) como dependente.
5. Seria um paradoxo se utilizarmos do mesmo dispositivo para reconhecermos a proteção para fins previdenciário e repelirmos a dependência para fins tributários.
6. O emprego desta analogia serve para demonstrar que a proteção do menor na esfera previdência não é extraída da legislação previdenciária, mas sim do Estatuto da Criança e do Adolescente, da mesma forma, em matéria tributária, a proteção deve ser feita com base no mesmo Estatuto da Criança e do Adolescente.

II. 2. 1. 4. DA PROVA DA DEPENDÊNCIA ECONÔMICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS (IRPF)

2. Todavia, para o menor pobre de até 18 anos, deve ser aplicado o artigo 33, § 3º, do ECA, isto porque é a legislação protetiva específica, na qual a dependência não exige, para a sua caracterização, que a guarda seja judicial.
3. Neste sentido, existem diversas decisões judiciais no sentido de mitigar a exigência da guarda judicial. O Tribunal Regional Federal da 5ª Região, adota o posicionamento de que a guarda, não importando se judicial, ou seja, ainda que de fato, pode consubstanciar-se em dependência para fins de imposto de renda, se a dependência econômica puder ser provada por outros meios:

II. 2. 2. DO ERRO PRATICADO POR TERCEIRO

II. 2. 2.1 - DA CONTRATAÇÃO DO CONTADOR

5. A contribuinte é servidora pública da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, ocupando o cargo de Técnica Administrativa.
6. Ocorre que do ano de 2007 até o ano de 2009 a requerente contratou, juntamente com outros servidores da referida Universidade, suas Declarações de Imposto de Renda, os serviços do pseudo contador **MARCOS FERNANDO MARTINS TEODORO**, servidor público administrativo da mesma instituição de ensino, inscrito no CPF sob o nº 868.564.807-68, pelo valor de R\$ 50,00 (cinquenta reais), deixando, por sua conta e risco as Declarações.
7. Neste sentido, a requerente simplesmente entregava-lhes todos os documentos que ele solicitava e esperava até que a Declaração, uma vez efetuada, lhe fosse informada pelo mesmo contador.
8. A vida corrida e a ausência de capacidade técnica da autora fizeram com que depositasse total confiança na mão-de-obra do contador contrato, ainda mais levando em consideração o fato de o que mesmo efetuara as Declarações de diversos outros servidores públicos da UERJ.
9. Posteriormente, soube-se, por intermédio dos resultados da “malha fina” da Receita Federal do Brasil, que todos os outros servidores da UERJ, que realizaram suas Declarações por intermédio do contador supramencionado, foram autuados pela incoerência nas Declarações.

II. 2. 2. 3 - DA AUSÊNCIA DE *ANIMUS FRAUDANDI*

1. A Lei n.º 9.430/96, estabelece em seu art. 44 duas multas distintas nos casos de lançamento de ofício, sendo a qualificada aplicável nas hipóteses de evidente intuito de fraude, o que não se aplica a presente causa, nos seguintes termos abaixo:

"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 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimentos do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de **declaração inexata**, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - 150% (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."

Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, estabelecem:

13. De acordo com tais conclusões, é mister que seja realizada uma revisão no processo de execução fiscal levando em considerações as argumentações e documentações apresentadas para desta forma **reduzir a multa de 150% para 75%.**

II.2.3 – DA DEDUÇÃO DE DESPESA COM INSTRUÇÃO

II.2.3.1 DA SUA LIMITAÇÃO

1. É previsto na lei 9.250/95, artigo 8º, alínea “b” que as despesas com instrução tenham limitação em valores referenciados em sua lista.
2. Ocorre que tal limite anual individual para dedução de despesas com educação de imposto de renda pessoa física traz no seu escopo flagrante inconstitucionalidade. Isto, se pensarmos no DIREITO SOCIAL À EDUCAÇÃO, preceituado no artigo 6º da CRFB.
3. Seguindo adiante na leitura de nossa Carta Magna observamos que o artigo 23, inciso V dispõe que é COMPETÊNCIA DA UNIÃO proporcionar os meios de acesso à educação.
4. Vamos além, no artigo 205 da CRFB. Este nos indica ser a educação, direito de todos e DEVER DO ESTADO, devendo ser promovida e incentivada.
5. Ora, se na Constituição deste país há a imposição dos elementos acima descritos, como limitar a dedução do contribuinte quando o assunto é educação?(!)
6. Posto como elemento imprescindível ao pleno desenvolvimento da pessoa, ao exercício da cidadania e à livre determinação do indivíduo, o direito à educação guarda estreita relação com os primados basilares da República Federativa e do Estado Democrático de Direito, sobretudo com o princípio da dignidade da pessoa humana, funcionando como verdadeiro pressuposto da concreção dos demais direitos fundamentais.

II.2.3.2 – DA DEDUÇÃO DEVIDA COM O DEPENDENTE RAFAEL FORTUNATO CONRADO

1. Em relação à alegação de dedução indevida com o dependente Rafael Fortunato Conrado (fls. 2 do termo de verificação e constatação fiscal), inscrito no CPF/MF sob o nº 081.057.067-09, cabe-nos impugnar, uma vez que o mesmo estava cursando Graduação de Licenciatura nos anos de 2007 e 2008 com período de ingresso na

III. DOS PEDIDOS

1. Seja regularmente **distribuído e conhecido** o presente **RECURSO VOLUNTÁRIO**, sendo processada pelo órgão competente;
2. Sejam **acolhidas as PRELIMINARES** de tempestividade, novas alegações e desnecessariedade de arrolamento de bens no valor de 30% do crédito fiscal cobrado.
3. Seja **SUSPENSA a exigibilidade do crédito tributário** previsto no auto de infração de nº 0710800/05482/11 e transferidos para o processo nº 12448.731063/2012-83, posto que estão sendo feitas novas alegações sobre o inteiro teor deste, fator que enseja novo cálculo do valor integral. Isto, na forma do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.
4. Seja **reconhecida a GUARDA DE FATO** como forma de comprovação da dependência dos sobrinhos Pedro Paulo Fortunato Teixeira e Jonathan José Rosa Fortunato, sendo assim, **desconstituindo o crédito tributário** entendendo como **DEVIDA A DEDUÇÃO DESTES DEPENDENTES** nos anos calendário 2007, 2008 e 2009.
5. Seja **desconstituído ou revisado o crédito tributário** informado como **DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS**, posto que houve excesso no Termo de Verificação e Constatação Fiscal lavrado nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009.
6. Seja **desconstituído ou revisado o crédito tributário** informado como **DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO**, no Termo de Verificação e Constatação Fiscal lavrado nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009. Posto que a limitação de despesas com instrução se faz inconstitucional e há valores, como o indicado no item 2.3.2 desta peça a serem observados.
7. Seja **extinta a multa de 150%** das deduções da base de cálculo pleiteada de **DEDUÇÃO DE DEPENDENTES** em razão da perda do objeto, tendo em vista que restou comprovada a guarda de fato dos dependentes descritos no pedido 4; Caso não seja o entendimento deste Conselho, que seja **reduzida a multa de 150%** das deduções da base de cálculo pleiteada de **DESPESAS DE DEPENDENTES para 75%**, em face da ausência de *animus fraudandi*, haja vista que houve mero erro praticado por terceiro (a contribuinte sequer concorreu, até porque leiga), contratado, inclusive, como contador, sem sê-lo, investigado por esta Delegacia da Receita Federal do Brasil, além do que o fato não é negado pela contribuinte que, inclusive o representa nesta Seção, conforme se demonstrou acima em longos argumentos.
8. Seja **reduzida a multa de 150%** das deduções da base de cálculo pleiteada de **DESPESAS MÉDICAS para 75%**, em face da ausência de *animus fraudandi*, haja vista que houve mero erro praticado por terceiro (a contribuinte sequer concorreu, até porque leiga), contratado, inclusive, como contador, sem sê-lo, investigado por esta Delegacia da Receita Federal do Brasil, além do que o fato não é negado pela contribuinte que, inclusive o representa nesta Seção, conforme se demonstrou acima em longos argumentos.

9. Seja **reduzida a multa de 150%** das deduções da base de cálculo pleiteada de **DESPESAS COM INSTRUÇÃO para 75%**, em face da ausência de *animus fraudandi*, haja vista que houve mero erro praticado por terceiro (a contribuinte sequer concorreu, até porque leiga), contratado, inclusive, como contador, sem sê-lo, investigado por esta Delegacia da Receita Federal do Brasil, além do que o fato não é negado pela contribuinte que, inclusive o representa nesta Seção, conforme se demonstrou acima em longos argumentos.
10. Sejam os autos deste feito **remetidos em cópia para o juízo da 7ª Vara de Execução Fiscal** da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, para que a ação de execução fiscal ajuizada pela União, de número 0060075-16.2012.4.02.5101, **seja suspensa até que se resolva a lide na esfera administrativa.**
11. À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Thiago Duca Amoni - Relator

Pelo que consta no processo, o recurso é tempestivo, já que o contribuinte foi intimado do teor do acórdão da DRJ em 24/04/2015, e-fls. 169, e interpôs o presente Recurso Voluntário em 24/05/2015, e-fls. 172, posto que atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Conforme os autos, trata o presente processo de auto de infração (e-fls. 49 a 58), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu autuação pela dedução indevida de dependente, dedução indevida de despesas médicas e dedução indevida de despesas com instrução.

Tal autuação gerou lançamento de imposto de renda pessoa física suplementar de R\$60.075,20, acrescido de multa qualificada no importe de 150%, bem como juros de mora. Também foi lavrada representação fiscal para fins penais às e-fls. 62 a 69.

A DRJ julgou a impugnação apresentada pelo contribuinte parcialmente procedente, afastando a glosa com o dependente Rafael Fortunato nos anos de 2007 e 2008.

Da dedução com dependentes

Ainda, O artigo 77 do RIR/99 elenca aqueles que podem ser considerados como dependentes:

Art. 77. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida do rendimento tributável a quantia equivalente a noventa reais por dependente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).

§ 1º Poderão ser considerados como dependentes, observado o disposto nos arts. 4º, § 3º, e 5º, parágrafo único (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35):

I - o cônjuge;

II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até vinte e um anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até vinte e um anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

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

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

§ 2º Os dependentes a que referem os incisos III e V do parágrafo anterior poderão ser assim considerados quando maiores até vinte e quatro anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 1º).

§ 3º Os dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 2º).

§ 4º No caso de filhos de pais separados, poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 3º).

§ 5º É vedada a dedução concomitante do montante referente a um mesmo dependente, na determinação da base de cálculo do imposto, por mais de um contribuinte (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 4º).

Em que pese o apelo ao Estatuto da Criança e Adolescente (ECA) para valer-se de fundamento para a caracterização da relação de dependência, para fins de dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda, a legislação tributária elenca aqueles que podem ser considerados dependentes. Sendo assim, a contribuinte não logrou êxito em comprovar a situação.

Da dedução com despesas de instrução

A teor do disposto no artigo 8º, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.250, de 1995, são dedutíveis os pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas, ao ensino fundamental, ao ensino médio, à educação superior,

compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização) e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico.

Ainda, o novo Regulamento de Imposto de Renda (RIR) prevê a possibilidade de dedução com instrução:

Art. 74. Na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda devido na declaração de ajuste anual, poderão ser deduzidos os pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, ao ensino fundamental, ao ensino médio, à educação superior, e à educação profissional, até o limite anual individual de (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, caput, inciso II, alínea “b”):

I - R\$ 2.830,84 (dois mil, oitocentos e trinta reais e oitenta e quatro centavos), para o ano-calendário de 2010;

II - R\$ 2.958,23 (dois mil, novecentos e cinquenta e oito reais e vinte e três centavos), para o ano-calendário de 2011;

III - R\$ 3.091,35 (três mil, noventa e um reais e trinta e cinco centavos), para o ano-calendário de 2012;

IV - R\$ 3.230,46 (três mil, duzentos e trinta reais e quarenta e seis centavos), para o ano-calendário de 2013;

V - R\$ 3.375,83 (três mil, trezentos e setenta e cinco reais e oitenta e três centavos), para o ano-calendário de 2014; e

VI - R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015.

§ 1º É vedada a transferência de valor de despesas superior ao limite individual de uma pessoa física para outra (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, caput, inciso II, alínea “b”).

§ 2º Não serão dedutíveis as despesas com educação do menor considerado pobre que o contribuinte apenas eduque (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, caput, inciso IV).

§ 3º As despesas de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em decorrência de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 733 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo, observados os limites previstos neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

§ 4º Para fins do disposto neste artigo, também são considerados estabelecimentos:

I - de educação infantil - as creches e as pré-escolas;

II - de educação superior - os cursos de graduação e de pós-graduação; e

III - de educação profissional - os cursos de ensino técnico e de ensino tecnológico.

§ 5º Para fins do disposto no § 4º, são considerados cursos de pós-graduação:

I - a especialização;

II - o mestrado; e

III - o doutorado.

Não comprovada a relação de dependência, mantem-se a glosa.

Da dedução de despesas médicas

As despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, seja para tratamento do próprio contribuinte ou de seus dependentes, desde que devidamente comprovadas, conforme artigo 8º da Lei nº 9.250/95 e artigo 80 do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda/ (RIR/99):

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

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

II - das deduções relativas:

a) aos 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;

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 (grifos nossos)

O trecho em destaque é claro quanto a idoneidade de recibos e notas fiscais, desde que preenchidos os requisitos legais, como meios de comprovação da prestação de serviço de saúde tomado pelo contribuinte e capaz de ensejar a dedução da despesa do montante de IRPF devido, quando da apresentação de sua DAA.

O dispositivo em comento vai além, permitindo ainda que, caso o contribuinte tomador do serviço, por qualquer motivo, não possua o recibo emitido pelo profissional, a comprovação do pagamento seja feita por cheque nominativo ou extratos de conta vinculados a alguma instituição financeira.

Assim, como fonte primária da comprovação da despesa temos o recibo e a nota fiscal emitidos pelo prestador de serviço, desde que atendidos os requisitos legais. Na falta destes, **pode**, o contribuinte, valer-se de outros meios de prova. Ademais, o Fisco tem a sua disposição outros instrumentos para realizar o cruzamento de dados das partes contratantes, devendo prevalecer a boa-fé do contribuinte.

Nesta linha, no acórdão 2001-000.388, de relatoria do Conselheiro deste CARF José Alfredo Duarte Filho, temos:

(...)

No que se refere às despesas médicas a divergência é de natureza interpretativa da legislação quanto à observância maior ou menor da exigência de formalidade da legislação tributária que rege o fulcro do objeto da lide. O que se evidencia com facilidade de visualização é que de um lado há o rigor no procedimento fiscalizador da autoridade tributante, e de outro, a busca do direito, pela contribuinte, de ver reconhecido o atendimento da exigência fiscal no estrito dizer da lei, rejeitando a alegada prerrogativa do fisco de convencimento subjetivo quanto à validade cabal do documento comprobatório, quando se trata tão somente da apresentação da nota fiscal ou do recibo da prestação de serviço.

O texto base que define o direito da dedução do imposto e a correspondente comprovação para efeito da obtenção do benefício está contido no inciso II, alínea “a” e no § 2º, do art. 8º, da Lei nº 9.250/95, regulamentados nos parágrafos e incisos do art. 80 do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, em especial no que segue:

Lei nº 9.250/95.

(...)

É clara a disposição de que a exigência da legislação especificada aponta

para o comprovante de pagamento originário da operação, corriqueiro e usual, assim entendido como o recibo ou a nota fiscal de prestação de serviço, que deverá contar com as informações exigidas para identificação, de quem paga e de quem recebe o valor, sendo que, por óbvio, visa controlar se o recebedor oferecerá à tributação o referido valor como remuneração. A lógica da exigência coloca em evidência a figura de quem fornece o comprovante identificado e assinado, colocando-o na condição de tributado na outra ponta da relação fiscal correspondente (dedução tributação). Ou seja: para cada dedução haverá um oferecimento à tributação pelo fornecedor do comprovante.

Quem recebe o valor tem a obrigação de oferecê-lo à tributação e pagar o imposto correspondente e, quem paga os

honorários tem o direito ao benefício fiscal do abatimento na apuração do imposto. Simples assim, por se tratar de uma ação de pagamento e recebimento de valor numa relação de prestação de serviço.

Ocorre, neste caso, uma correspondência de resultados de obrigação e direito, gerados nessa relação, de modo que o contribuinte que tem o direito da dedução fica legalmente habilitado ao benefício fiscal porque de posse do documento comprobatório que lhe dá a oportunidade do desconto na apuração do tributo, confiante que a outra parte se quedará obrigada ao oferecimento à tributação do valor correspondente. Some-se a isso a realidade de que o órgão fiscalizador tem plenas condições e pleno poder de fiscalização, na questão tributária, com absoluta facilidade de identificação, tão somente com a informação do CPF ou CNPJ, sobre a outra banda da relação pagador recebedor do valor da prestação de serviço.

O dispositivo legal (inciso III, do § 1º, art. 80, Dec. 3.000/99) vai além no sentido de dar conforto ao pagador dos serviços prestados ao prever que no caso da falta da documentação, assim entendido como sendo o recibo ou nota fiscal de prestação de serviço, poderá a comprovação ser feita pela indicação de cheque nominativo pelo qual poderia ter sido efetuado o pagamento, seja por recusa da disponibilização do documento, seja por extravio, ou qualquer outro motivo, visto que pelas informações contidas no cheque pode o órgão fiscalizador confrontar o pagamento com o recebimento do valor correspondente. Além disso, é de conhecimento geral que o órgão tributante dispõe de meios e instrumentos para realizar o cruzamento de informações, controlar e fiscalizar o relacionamento financeiro entre contribuintes. O termo “podendo” do texto legal consiste numa facilitação de comprovação dada ao pagador e não uma obrigação de fazê-lo daquela forma.”

Ainda, há jurisprudência deste Conselho que corroboram com os fundamentos até então apresentados:

Processo nº 16370.000399/200816

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 2001000.387 – Turma Extraordinária / 1ª Turma

Sessão de 18 de abril de 2018

Matéria IRPF DEDUÇÃO DESPESAS MÉDICAS

Recorrente FLÁVIO JUN KAZUMA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Anocalendário: 2005

DESPESAS MÉDICAS GLOSADAS. DEDUÇÃO MEDIANTE RECIBOS. AUSÊNCIA DE INDÍCIOS QUE JUSTIFIQUEM A INIDONEIDADE DOS COMPROVANTES.

Recibos de despesas médicas têm força probante como comprovante para efeito de dedução do Imposto de Renda Pessoa Física. A glosa por recusa da aceitação dos recibos de despesas médicas, pela autoridade fiscal, deve estar sustentada em indícios consistentes e elementos que indiquem a falta de idoneidade do documento. A ausência

de elementos que indique a falsidade ou incorreção dos recibos os torna válidos para comprovar as despesas médicas incorridas.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. RECONHECIMENTO DO DÉBITO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

Processo nº 13830.000508/2009-23

Recurso nº 908.440 Voluntário

Acórdão nº 2202-01.901 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 10 de julho de 2012

Matéria Despesas Médicas

Recorrente MARLY CANTO DE GODOY PEREIRA

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006

DESPESAS MÉDICAS. RECIBO. COMPROVAÇÃO.

Recibos que contenham a indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem prestou os serviços são documentos hábeis, até prova em contrário, para justificar a dedução a título de despesas médicas autorizada pela legislação.

Os recibos que não contemplem os requisitos previstos na legislação poderão ser aceitos para fins de dedução, desde que seja apresentada declaração complementando as informações neles ausentes.

Da mesma forma, não comprovada a relação de dependência, mantém-se a glosa. Ainda, não há qualquer documentação nos autos que comprove as deduções com despesas médicas.

Da multa qualificada

O §1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 tem a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Desta forma, incide multa de ofício de 150% nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

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 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 arts. 71 e 72.

Conclui-se que as condutas capazes de ensejar a aplicação da multa no importe de 150% são exceções à regra (incidência da multa de ofício de 75%), além de taxativas, devendo ser resguardada a presunção de boa fé do contribuinte.

O ônus probandi, para fins de aplicação da multa qualificada, é da fiscalização, que deve demonstrar cabalmente a conduta dolosa do sujeito passivo da obrigação tributária de sonegar ou fraudar os cofres públicos.

A DRJ manteve a multa qualificada. *In casu*, entendo que não restou comprovada a conduta dolosa da contribuinte capaz de ensejar a aplicação da multa qualificada, ônus este que pertence ao Fisco. O erro no preenchimento da DAA, seja elaborada pelo próprio contribuinte, seja por terceiros, não configura conduta dolosa de lesar o erário.

A contribuinte tinha o entendimento de que, por ter a guarda de fato dos menores, contudo, sem conseguir comprovar documentalmente a relação de dependência, poderia valer-se das deduções previstas na legislação. Trata-se de uma interpretação da norma que, mesmo eventualmente equivocada, não tem o condão de ensejar a aplicação da multa qualificada.

Assim, afasto a aplicação da multa de 150%.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a aplicação da multa qualificada.

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni

Voto Vencedor

Conselheiro Diogo Cristian Denny, Redator Designado.

Com a devida vênia, divirjo do Relator quanto ao conhecimento das alegações sobre a dedução indevida de despesas médicas e de instrução e, também, em relação ao afastamento da multa qualificada.

Preclusão

Em primeiro lugar, é necessário destacar que estão preclusos quaisquer questionamentos relacionados às despesas médicas e de instrução, porquanto não foram objeto da Impugnação (fls. 78/86).

Deveras, de acordo com o art. 16 do Decreto 70.235/72, a Impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, não sendo permitido, por conseguinte, que o sujeito passivo inove em seu Recurso Voluntário para incluir razões diversas daquelas anteriormente ventiladas.

Multa qualificada

No caso dos autos, a autoridade fiscal fundamentou a aplicação da multa qualificada em face da prática reiterada (ocorrência em três anos-calendário – 2007, 2008 e 2009) e devido às deduções terem sido em valores próximos (2008 e 2009) e até superior (2007) à disponibilidade econômica do contribuinte.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I, em sede de julgamento de impugnação, manteve a qualificação da multa, sob os seguintes fundamentos:

A qualificação da multa de ofício está fundamentada pela Autoridade autuante as fls. 44 a 46. A Fiscalização descreveu a conduta reiterada da Interessada de incluir deduções indevidas em suas declarações para reduzir a base de cálculo do imposto de renda, estando evidente o nexo de causalidade entre as despesas inverídicas declaradas pela Interessada e o imposto apurado nos mesmos anos calendário. Ressaltou o fato de que, intimada, a Contribuinte não comprovou qualquer das despesas médicas e de instrução declaradas nesses três anos calendário, conforme destacado nas tabelas elaboradas à fl.44.

O fato de a Contribuinte não ter conseguido comprovar a totalidade das deduções com instrução e de despesas médicas caracteriza o seu intento fraudulento em se eximir da tributação, materializado pela inserção de deduções inexistentes nas sucessivas declarações, de forma reiterada e continuada, com o objetivo de reduzir substancialmente a base de cálculo de seu imposto de renda nos anos calendário em análise.

A confecção das Declarações de Ajuste, ainda que efetuadas por terceiro, porém com a autorização da contribuinte, com a inclusão de deduções inexistentes, tão somente com o propósito de reduzir a base de cálculo do imposto de renda devido, caracteriza o evidente intuito de fraude, tal como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, já reproduzidos.

Vale repisar que não cabe atribuir a terceiros a responsabilidade pela inclusão indevida de deduções nas declarações de ajuste anual, e, por consequência, excluir a aplicação da multa qualificada de 150% na hipótese em estudo.

Dessa forma, não há como afastar a qualificação da multa de ofício sobre o valor do imposto apurado decorrente das glosas das despesas médicas e com instrução.

Não merece reforma a decisão de primeira instância, como se passa a demonstrar.

A multa qualificada (consistente na imposição do percentual de 150%) deve ser aplicada pela autoridade fiscal, consoante o art. 44 da Lei nº 9.430/96, nos casos dispostos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, a ver:

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 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 arts. 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.

Como é cediço, dolo é a vontade livre e consciente de uma pessoa se conduzir contrariamente ao estabelecido pela ordem jurídica. E uma vez que a vontade é algo interno à consciência humana, não pode ser provada por meios diretos, a não ser pela declaração prestada pelo próprio agente.

Deveras, na maior parte das vezes, o dolo somente poderá ser provado por meios indiretos, em especial mediante presunção tomada a partir da experiência comum ou pela observação do que ordinariamente acontece (art. 375 do CPC). Somente na hipótese de confissão do agente é que se pode falar em prova direta do dolo.

Uma das formas de ser caracterizado o dolo consiste em analisar, com razoabilidade, a relevância e a reiteração da conduta do contribuinte. Nesse sentido, vejamos excerto do voto proferido no Acórdão 9101-002.240, da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

18. Portanto, a discussão desloca-se para a aferição do que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E, nesta aferição, são muito importantes critérios de **relevância** (magnitude do que está em jogo) e de **recorrência/reiteração** (repetição ao longo do tempo) da conduta. Por que esses critérios?

18.1. Certamente é natural que se cometam erros até certo ponto e mesmo 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 (é o que se denomina de inversamente proporcional) 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.

18.2. 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 (e porque não dizer até do homem um pouco fora do desvio padrão).

No caso dos autos, a fiscalização demonstrou que o contribuinte, por três anos seguidos, deduziu despesas indevidas (reiteração) em valores próximos ou superiores à sua disponibilidade econômica (relevância).

Restou caracterizado, portanto, o dolo do contribuinte em cometer a infração tributária, motivo pelo qual deve-se manter a imposição da multa qualificada.

Por fim, a alegação de que as infrações apontadas nas DIRPFs, objeto da autuação, teriam sido causadas por erro de terceiro não pode ser acolhida, pois a responsabilidade tributária 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 prestador de serviço com a finalidade de preencher e entregar suas DIRPFs, o contribuinte deu anuência a este, responsabilizando-se, portanto, pelos atos por ele praticados e assumindo também o risco por eventuais ilegalidades.

Pelo exposto, voto por não conhecer das alegações sobre a dedução indevida de despesas médicas e com instrução e por manter a aplicação da multa de ofício qualificada.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny