



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

**Processo n°** 13362.000278/2006-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-007.454 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de julho de 2019  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA  
**Recorrente** JOSUE PARENTE LUSTOSA ELVAS SOBRINHO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002, 2004

RECURSO VOLUNTÁRIO. AUSÊNCIA DE PRÉ-QUESTIONAMENTO DE MATÉRIA.

Não se conhece em sede de recurso voluntário alegações não pré-questionadas na impugnação.

DEDUÇÕES. DEPENDENTES.

Somente será considerada para efeito de dedução na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, a dedução com dependentes, quando devidamente comprovada, conforme a legislação tributária.

DEDUÇÕES. DESPESAS DE INSTRUÇÃO.

As despesas de instrução deverão ser comprovadas, estando sujeitas a limite anual individual para efeito de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.

As despesas médicas próprias ou com dependentes, podem ser dedutíveis para efeito de apuração da base cálculo do imposto de renda devido desde que devidamente comprovadas.

MULTA DE OFÍCIO.

A multa aplicável no lançamento de ofício prevista na legislação tributária é de 75%, por descumprimento à obrigação principal instituída em norma legal, e somente por disposição expressa de lei a autoridade administrativa poderia deixar de aplicá-la.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, negar-lhe provimento

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Sergio da Silva - Relator.

Participaram ainda da sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Gregório Rechmann Junior, Fernanda Melo Leal (Suplente convocada), João Victor Ribeiro, Luís Henrique Dias Lima, Maurício Nogueira Righetti, Paulo Sergio da Silva e Renata Toratti Cassini.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 109) pelo qual a recorrente se indis põe contra decisão em que a autoridade de piso que considerou improcedente impugnação contra lançamento de IRPF, no valor de R\$ 15.308,85 (acrescidos de juros e multa), incidente sobre glosa de dedução indevida de despesas médicas, glosa de dedução indevida com dependentes e glosa de despesas com instrução, declaradas nas DIRPF dos exercícios de 2003 a 2005.

Consta da decisão recorrida (fls 93), o seguinte resumo do fatos verificado até aquele momento processual:

***As infrações apuradas pela Fiscalização, relatadas no Demonstrativo das Infrações, fls. 04, 05 e 10, foram:***

***001 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL) - DEDUÇÃO INDEVIDA COM DEPENDENTE:***

***• Ano-calendário 2002: glosadas as dependentes Luiza Renata Elvas Mangueira e Bruna Elvas Mangueira, declaradas com o código 41***

***- não apresentou comprovação da relação de dependência;***

***• Ano-calendário 2003: glosadas as dependentes Luiza Renata Elvas Mangueira e Bruna Elvas Mangueira, declaradas com o código 21***

***- não apresentou comprovação da relação de dependência;***

***• Ano-calendário 2004: glosadas as dependentes Luiza Renata Elvas Mangueira, Bruna Elvas Mangueira, Érica Conceição Elvas Lima e Maria Eduarda Elvas Lima, declaradas com o código 21 - não apresentou comprovação da relação de dependência.***

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

- Ano-calendário 2002: Do valor de R\$ 7.299,19 declarado, só foi comprovado R\$ 2.299,19;
- Ano-calendário 2003: Do valor de R\$ 13.429,82 declarado, só foi comprovado R\$ 3.078,82;
- Ano-calendário 2004: Do valor de R\$ 21.500,00 declarado, só foi comprovado R\$ 5.542,25.

*003 • - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL) - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO:*

- Ano-calendário 2002: Do valor de R\$ 9.990,00 declarado, ficou comprovado o valor de R\$ 7.272,00. Contudo em função do limite anual, só poderia ser deduzido o valor de R\$ 4.312,00, sendo R\$ 912,00 para Nestor Renato Pinheiro Elvas, R\$ 1.700,00 para Amanda Pinheiro Elvas e R\$ 1.700,00 para Cinobilina Pinheiro Elvas;
- Ano-calendário 2003: Do valor de R\$ 9.990,00 declarado, ficou comprovado o valor de R\$ 6.525,60. Contudo em função do limite anual, só poderia ser deduzido o valor de R\$ 1.998,00 para Cinobilina Pinheiro Elvas;
- Ano-calendário 2004: Do valor de R\$ 15.886,00 declarado, ficou comprovado o valor de R\$ 5.562,22. Contudo em função do limite anual, só poderia ser deduzido o valor de R\$ 3.996,00, sendo R\$ 1.998,00 para Nestor Renato Pinheiro Elvas e R\$ 1.998,00 para Amanda Pinheiro Elvas.

*Os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicável encontram-se detalhados às fls. 06V09.*

***Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência em 14/06/2006, fls. 64, o contribuinte apresentou impugnação em 14/07/2006, fls. 67/70, com as alegações a seguir parcialmente transcritas:***

*"JOSUÉ PARENTE LUSTOSA ELVAS SOBRINHO, já devidamente qualificado nos autos do processo em epígrafe, por seu advogado ao final firmado, irresignado pela lavratura do Auto de Infração em epígrafe, vem através de seu advogado infra-firmado apresentar DEFESA, consubstanciada nos fatos e fundamentos jurídicos adiante expostos:*

***DOS FATOS***

*O autuado é funcionário público federal que declara anualmente o Imposto de Renda Pessoa Física, sendo o pagamento do citado imposto feito mensalmente (IRRF), sendo restituído o remanescente após a declaração anual do citado imposto.*

*Por força de procedimento de fiscalização, a DRF Florianópolis-PI solicitou ao ora defendente a apresentação dos documentos comprobatórios das deduções, retroativos a 2002.*

*O autuado não conseguiu atender às exigências da forma em que foi solicitada, já que passados mais de quatro anos, o autuado não teve como conseguir todos os documentos solicitados, dentro do prazo concedido pelo Fisco.*

*O presente Auto de Infração ora atacado, foi lavrado sob a alegação de: DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE e DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO.*

*Ante o exposto, o autuado está sendo obrigado a pagar o valor de R\$ 15.308,85, acrescido de R\$ 3.996,26 a título de juros de mora e R\$ 11.481,63 a título de multa proporcional (75%), consignando em favor do Fisco um crédito final de R\$ 30.786,74.*

#### *DA APLICAÇÃO DA MULTA COM CARÁTER DE CONFISCO*

*Sabe-se que existem duas modalidades de MULTAS. No caso, o que nos interessa, é que a multa a ser aplicada é a por erro na declaração do IR, que tem como hipótese o caso presente. Situação esta em que o sujeito passivo, havendo cumprido todas as suas obrigações acessórias, e tendo dado o conhecimento à autoridade administrativa da ocorrência do respectivo fato gerador, de sorte que possibilitou a esta todas as condições de fazer o correspondente lançamento, não efetue o pagamento do tributo no prazo legal, ensejando a instauração de ação fiscal cujo objetivo, no caso, não é de apurar, mas, simplesmente, de cobrar o tributo.*

*Nesta situação a multa não tem natureza punitiva, mas simplesmente indenizatória. Seu objetivo é simplesmente reparar prejuízos que tem o fisco por ficar privado do valor do tributo durante certo prazo. É a multa moratória.*

*Vale dizer que a Multa Moratória é aquela cujo montante não vai além da remuneração do capital respectivo.*

*Assim, pelo exposto, vê-se que no caso, o preposto do fisco federal aplicou multa com efeito de confisco (75%), o que é expressamente vetado pela Constituição Federal.*

*O art. 150, IV, da CF, diz o seguinte:*

*"Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é VEDADO à União, aos ESTADOS, ao Distrito Federal e aos Municípios; (...)*

*IV- utilizar tributo com efeito de confisco;*

*Será CONFISCATÓRIA, ainda, a Multa erigida em detrimento do Princípio da Capacidade Contributiva (Art. 145, § 1º senão vejamos :*

*"Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos ;(. ••)*

*§ F - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar*

*respeitados os direitos individuais e na forma da lei. o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*

*Há, portanto, efeito de confisco sempre que houver afronta aos princípios da liberdade de iniciativa, ou de trabalho, de ofício ou profissão, bem assim quando o tributo acarretar a impossibilidade de atividades econômicas.*

*O mesmo pode ocorrer com a obrigação principal, que é o tributo, por força do princípio constitucional da capacidade contributiva. Quando o tributo excede a capacidade contributiva do contribuinte, ocorre o efeito confiscatório vedado pela Constituição Federal.*

*Deve-se, ainda, para melhor entendimento e julgamento do caso em análise, traçarmos a diferença entre o conceito de inadimplência e sonegação. Nos casos em que a empresa lança na escrita fiscal as operações realizadas e não recolhe o imposto, caracteriza a inadimplência, devendo incidir multa indenzatória. Diferentemente, a sonegação fiscal, situação constrangedora em que o contribuinte não declara as operações comerciais e é autuado pelo Fisco, aplica-se a pena de multa confiscatória, vez que o mesmo teve a intenção de causar dano ao Erário Público.*

*Admitindo a hipótese de que o imposto ora cobrado; é realmente devido - o que não se admite, não há na legislação constitucional dispositivo a ensejar a legalidade da aplicação de multa no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto.*

*Pelo exposto, requer seja julgado procedente o recurso para reconhecer as deduções glosadas pelo Autuado (cópias anexas), bem como para reconhecer a aplicabilidade dos Arts. 145, § I, e 150, IV, da CF, reduzindo a multa ao percentual correspondente à remuneração do imposto exigido.*

Ao analisar o caso, em 05.07.2010 (fls 93), decidiu a autoridade de piso pela improcedência da impugnação, nos termos das seguintes ementas:

*DEDUÇÕES. DEPENDENTES.*

*Somente será considerada para efeito de dedução na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, a dedução com dependentes, quando devidamente comprovada, conforme a legislação tributária.*

*DEDUÇÕES. DESPESAS DE INSTRUÇÃO.*

*As despesas de instrução deverão ser comprovadas, estando sujeitas a limite anual individual para efeito de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda.*

*DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS.*

*As despesas médicas próprias ou com dependentes, podem ser dedutíveis para efeito de apuração da base cálculo do imposto de renda devido desde que devidamente comprovadas.*

*MULTA DE OFÍCIO.*

*A multa aplicável no lançamento de ofício prevista na legislação tributária é de 75%, por descumprimento à obrigação principal instituída em norma legal, e somente por disposição expressa de lei a autoridade administrativa poderia deixar de aplicá-la.*

*JUROS DE MORA.*

*A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios decorre de expressa disposição legal.*

Ainda irrisignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário com os mesmo argumentos da impugnação, indispondo-se de forma especial contra a glosa das despesas com instrução, por considerar que a limitação de valor da dedução fere o princípio da capacidade contributiva. Pedes, ao final, o cancelamento do auto de infração ou, ao menos, a exclusão da multa de ofício.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Paulo Sergio da Silva, Relator.

**Da admissibilidade**

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais para sua admissibilidade e deve ser conhecido, contudo, o contribuinte inova ao apresentar defesa contra glosa de despesas com instrução, matéria não pré-questionada na impugnação, razão pela qual não serão conhecidos tais argumentos.

**Das alegações do contribuinte**

Trata-se em verdade de recurso meramente procrastinatório, onde o contribuinte apenas repete os argumentos da impugnação, sem apresentar qualquer esclarecimento ou documento novo capaz de alterar a decisão recorrida, com a qual concorda-se e, por isso, adota-se o mesmo entendimento. Assim, com fulcro no art. 57 do RICARF, colaciona-se abaixo excerto daquela decisão, tratando da matéria:

*Em sua impugnação, o contribuinte alega que não conseguiu atender às exigências da forma em que foi solicitado, e por já ter passado 04 anos, ele não leve como conseguir todos os documentos, dentro do prazo concedido pelo fisco. Alega, também, que não existe na legislação dispositivo a ensejar a legalidade da aplicação da multa de 75% do valor do imposto.*

*Por fim, o contribuinte solicita que seja julgado procedente a sua impugnação, reconhecendo as deduções glosadas, de acordo com os documentos apresentados.*

*Assim, como, reconhecer a aplicabilidade do art.145 e 150 da CF, reduzindo a multa ao percentual correspondente à remuneração do imposto exigido.*

### **DEDUÇÃO COM DEPENDENTES**

*A dedução da base de cálculo do imposto de renda apurada na declaração de ajuste do valor relativo a dependente é permitida pela Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, em seu artigo 8º, II, alínea "c", e as pessoas consideradas dependentes para estes fins são relacionadas no artigo 35 do mesmo diploma legal, reproduzido no artigo 77 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, como segue:*

#### *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. 4ª, inciso III).*

*§ 1º Poderão ser considerados como dependentes, observado o disposto nos arts. 4ª, §3º, 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 enteado ou o enteado, até vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;*

*IV - o menor pobre, de 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 avôs 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 IH 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 n° 9.250, de 1995, art. 35, § 1º).*

*§3º Os dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges (Lei n° 9250. 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 n° 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 n° 9.250, de 1995. art. 35, § 4º).*

*Analisando os documentos acostados nos autos, fls. 72789, verifica-se que o contribuinte não apresentou nenhum documento comprovando as deduções com dependentes que foram glosadas no presente Auto de Infração.*

#### **DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS**

*Deve-se observar os dispositivos da legislação tributária que regulam a*

*matéria:*

*Lei n° 9.250, de 26 de dezembro de 1995.*

*Ari. 5\*-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;*

*Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999.*

*Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, ajuízo da autoridade lançadora (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, an. II, § 3').*

*§ 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. II, §4').*

*Conforme se depreende dos dispositivos acima, cabe ao contribuinte que pleiteou a dedução provar com comprovantes as despesas.*

*É oportuno citar o art. 333 do Código de Processo Civil:*

*An. 333 O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*Conclui-se, portanto, que o ônus da prova recai sobre aquele que aproveita o reconhecimento do fato.*

*Novamente, analisando os documentos acostados nos autos, fls. 72/89, verifica-se que o contribuinte não apresentou nenhum documento comprovando as deduções com despesas médicas que foram glosadas no presente Auto de Infração.*

#### **DEDUÇÃO DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO**

*Conforme a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, temos que.*

*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: (...)*

*b) a 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, até o limite anual individual de: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007*

*Também deve ser observado o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 -Regulamento do Imposto de Renda - RJR/99, conforme abaixo:*

*Despesas com Educação*

*Art. 81. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de I-, 2- e 3- graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de um mil e setecentos reais (Lei #9.250, de 1995. art. 8', inciso II, alinea "b").*

*§ 1º O limite previsto neste artigo corresponderá ao valor de um mil e setecentos reais, multiplicado pelo número de pessoas com quem foram efetivamente realizadas as despesas, vedada a transferência do excesso individual para outra pessoa (Lei 9.250, de 1995, art. 8º inciso II, alinea b").*

*§ 2º Não serão dedutíveis as despesas com educação de menor pobre que o contribuinte apenas eduque (Lei n.º 9.250. de 1995, art. 35, inciso IV).*

*§ 3º As despesas de educação dos alimentandos. quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo, observados os limites previstos neste artigo (Lei n.º 9.250. de 1995, art. 8º, § 3º).*

*§ 4º Poderão ser deduzidos como despesa com educação os pagamentos efetuados a creches (Medida Provisória n.º 1.749-37. de 1999. art. 7º).*

*E por fim, deve ser ressaltado que o contribuinte só poderia deduzir como despesas com instrução, as já consideradas no presente auto de infração, em razão da legislação tributária vigente em cada ano-calendário, do procedimento fiscal.*

#### **DA MULTA DE OFÍCIO**

*Cumprе esclarecer que a multa de ofício de 75% foi aplicada no presente caso com base no artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que a seguir se transcreve:*

*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 falia de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*A Fiscalização verificou que a contribuinte efetuou uma redução indevida da base de cálculo do IRPF, deixando, conseqüentemente, de recolher o imposto de renda correspondente, sujeitando-se. portanto, à imposição da multa de 75%.*

---

*Por outro lado, insta frisar que a autoridade fiscal não se pode furtar ao cumprimento dos mandamentos da legislação tributária, sob pena de responsabilidade funcional, pois sua atividade é plenamente vinculada (art. 3º c parágrafo único do art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN).*

*Ademais, de acordo com o inciso VI do art. 97 do CTN, somente a lei pode estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

*Assim, estando devidamente fundamentada no Auto de Infração, fls.03/10, a infração cometida, e tendo sido aplicada a penalidade prevista na legislação tributária, não há como prosperar a arguição de violação a preceitos constitucionais.*

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por **CONHECER EM PARTE** o recurso voluntário apresentado e, no mérito da parte conhecida, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, mantendo o crédito tributário discutido.

*Assinado digitalmente*

Paulo Sergio da Silva – Relator