



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.720667/2015-16
ACÓRDÃO	2002-009.927 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 DE NOVEMBRO DE 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MANOEL MESSIAS BARBOSA SANTOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2011, 2012, 2013, 2014

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL APÓS O INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível a retificação da Declaração de Rendimentos por iniciativa do próprio contribuinte, após iniciado o procedimento de ofício.

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 os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. PREVISÃO LEGAL. REDUÇÃO DO VALOR. IMPOSSIBILIDADE.

Sempre que restar configurada a sonegação, a fraude ou o conluio, previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, deverá ser duplicado. Cabe a aplicação da multa qualificada quando comprovado o intuito doloso do sujeito passivo tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da Autoridade Tributária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 106, II, "c", CTN. APLICAÇÃO.

Cabe reduzir a multa de ofício qualificada na forma da legislação superveniente, na hipótese de penalidade não definitivamente julgada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

RAFAEL DE AGUIAR HIRANO – Relator

Assinado Digitalmente

MARCELO DE SOUSA SATELES – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo em parte o relatório da decisão ora recorrida:

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrado Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, fls. 06/22, relativo aos anos-calendário de 2010 a 2013, exercício de 2011 a 2014, para formalização de exigência e cobrança de imposto suplementar no valor total de R\$ 138.163,34, incluindo multa de ofício qualificada e juros de mora.

As infrações apuradas pela Fiscalização, relatadas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 07/11, decorreram de DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (AJUSTE ANUAL) dos seguintes itens: DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI, DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTES; DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS; DEDUÇÃO INDEVIDA DE PENSÃO JUDICIAL e DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO:

Redução da base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual com dedução a título de dependente(s); de despesas médicas; de pensão judicial e despesas com instrução, pleiteadas indevidamente, conforme relatório fiscal em anexo (fls.

23/26).

Os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicável encontram-se detalhados às fls. 07/22.

O Relatório Fiscal complementa a Descrição dos Fatos, nos seguintes termos (fls. 23/26):

“No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, fiscalizei o sujeito passivo acima identificado para verificação dos valores lançados como deduções nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF), referentes aos anos-calendário (AC) 2010 a 2013, conforme o presente relatório.

1 – PROCEDIMENTOS DA FISCALIZAÇÃO A fiscalização teve em início em 17/04/2015 com o recebimento do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) lavrado em 13/04/2015.

Por meio do TIPF intimou-se o sujeito passivo a comprovar todas as deduções da base de cálculo do Imposto de Renda utilizadas no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, conforme tabela abaixo.

Itens a cumprir	Prazo
1. Declarar expressamente se efetuou pagamentos para PREVIDÊNCIA PRIVADA conforme informado nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPFs) dos anos calendários 2010, 2011, 2012 e 2013, e em caso afirmativo, apresentar os comprovantes de pagamentos ou justificar a falta de apresentação.	20 (vinte) dias corridos
2. Declarar expressamente se efetuou pagamentos para as DESPESAS COM INSTRUÇÃO conforme informado nas DIRPFs dos anos calendários 2010, 2011, 2012 e 2013, e em caso afirmativo, apresentar os comprovantes de pagamentos ou justificar a falta de apresentação.	20 (vinte) dias corridos
3. Declarar expressamente se efetivamente efetuou pagamentos para PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL conforme informado nas DIRPFs dos anos calendários 2010, 2011, 2012 e 2013, e em caso afirmativo, apresentar sentença judicial ou acordo homologado judicialmente ou escritura pública que determina o pagamento.	20 (vinte) dias corridos
4. Apresentar comprovantes para a relação de dependência com os DEPENDENTES declarados nas DIRPFs dos anos calendários 2010, 2011, 2012 e 2013.	20 (vinte) dias corridos
5. Declarar expressamente se efetuou pagamentos para as DESPESAS MÉDICAS, conforme informado nas DIRPFs dos anos calendários 2010, 2011, 2012 e 2013, e em caso afirmativo, apresentar os comprovantes de pagamentos ou justificar a falta de apresentação.	20 (vinte) dias corridos

O contribuinte não atendeu esta intimação no prazo estabelecido inicialmente. Foi emitido então, um termo de reintimação com lavratura em 11/05/2015 e ciência em 22/05/2015.

O sujeito passivo atendeu à intimação em 18/05/2015, antes da ciência do termo de reintimação, apresentando os documentos abaixo relacionados:

- a) 18 comprovantes para despesas com instrução anos 2010 a 2013;
- b) 03 comprovantes de relação de dependência; c) 03 comprovantes para despesas médicas referentes a 2010.

Em 11/05/2015 foi mantido um contato via telefone com o contribuinte, nesta conversa ele confessou que nunca teve despesa com pensão alimentícia e que outras despesas de sua declaração também eram fictícias. Houve também a confissão de que foram feitas tentativas de retificar as DIRPFs dos anos calendários 2010 e 2012, retificações estas que visavam retirar as despesas com pensão alimentícia e alterar o valor das demais despesas.

As declarações retificadoras foram enviadas em 22/04/2015 referente ao AC 2010 e 27/04/2015 referente ao AC 2012, ou seja, após a ciência do início da fiscalização que ocorreu em 17/04/2015. Ambas as DIRPFs foram canceladas, pois o contribuinte já havia perdido a espontaneidade fiscal nos termos do § 1º, Art. 7º, Decreto No 70.235, de 06/03/72. Tanto a confissão via telefone, quanto principalmente o ato da tentativa de retificação das DIRPFs durante um procedimento fiscal, mostram o forte indicio de fraude e sonegação que será mostrado a seguir.

2 – INFRAÇÕES APURADAS**2.1- DEDUÇÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO**

2.1.1 DESPESAS MÉDICAS Glosa de quase todos os valores declarados como despesas de saúde, pois a única despesa comprovada foi referente ao ano calendário 2010 no valor de R\$ 2.600,00 referente ao prestador Clínica do aparelho digestivo, conforme tabela abaixo:

DESPESAS MÉDICAS			
ANO	VALOR TOTAL DECLARADO	VALOR COMPROVADO	GLOSA
2010	6.630,52	2.600,00	4.030,52
2011	4.160,09	0,00	4.160,09
2012	4.179,56	0,00	4.179,56
2013	5.532,24	0,00	5.532,24

2.1.2 DESPESAS COM INSTRUÇÃO

Glosa de parte dos valores declarados como despesas com instrução, conforme tabela abaixo:

(...)

As despesas comprovadas referem-se aos custos escolares do filho Frederic no colégio SS. Sacramento. Em todos os anos calendários o contribuinte declarou duas despesas com instrução, uma para o filho e outra para um terceiro não comprovado. Como em todos os anos uma despesa não foi comprovada a glosa refere-se a um limite legal anual por dependente, com exceção de 2013, pois neste ano só houve a comprovação de R\$ 1.028,85.

2.1.3 PREVIDÊNCIA PRIVADA

Foi glosada, devido à comprovação parcial, a despesa com Previdência Privada declarada no ano calendário 2010, conforme tabela abaixo:

PREVIDÊNCIA PRIVADA			
ANO	VALOR TOTAL DECLARADO	VALOR COMPROVADO	GLOSA
2010	20.651,94	12.195,62	8.456,32

Os valores declarados no demais anos foram comprovados através da DIRF (declaração de imposto retido na fonte). As deduções com previdência oficial também foram comprovadas da mesma maneira.

2.1.4 DEPENDENTES

Foram glosados, por falta de comprovação, os seguintes valores referentes aos dependentes:

DESPESAS MÉDICAS			
ANO CALENDÁRIO	DEPENDENTES DECLARADOS	DEPENDENTES COMPROVADOS	GLOSA DEPENDENTES
2010	9.041,40	3.646,56	5.424,84
2011	7.558,56	3.779,33	3.779,23
2012	7.898,88	3.949,44	3.949,44
2013	8.254,56	4.127,28	4.127,28

Os únicos dependentes comprovados foram o filho menor Frederic Carmo Santos e a esposa Jaciara de Jesus Carmo.

2.1.5 PENSÃO ALIMENTÍCIA

Foram glosadas, por falta de comprovação, as seguintes deduções com pensão alimentícia:

PENSÃO ALIMENTÍCIA			
ANO	VALOR TOTAL DECLARADO	VALOR COMPROVADO	GLOSA
2010	27.796,84	0,00	27.796,84
2011	28.322,00	0,00	28.322,00
2012	34.620,00	0,00	34.620,00
2013	32.740,00	0,00	32.740,00

3 – MULTA QUALIFICADA

Durante a fiscalização ficou comprovado que o sujeito passivo utilizou intencionalmente e de maneira repetitiva, o que caracteriza dolo, deduções indevidas tais como: dedução com dependente, deduções com pensão alimentícia, saúde e com instrução. Tentou inclusive retificar declarações para alterar estas despesas durante o procedimento fiscal.

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.

A declaração falsa de deduções feita pelo contribuinte caracteriza o evidente intuito de FRAUDE previsto no art. 72 da Lei 4.502, de 1964, que em conjunto com o art 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996, com alterações posteriores, requer a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, além da formalização da Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, com alterações posteriores.

4 – ORIENTAÇÕES FINAIS AOS SUJEITOS PASSIVOS *Havendo interesse do sujeito passivo em impugnar este Auto de Infração, do qual este Relatório é parte integrante e indissociável, deverá fazê-lo com referência ao Processo Administrativo Fiscal nº 13502.720667/2015-16.*

5 – LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO *Diante das infrações apuradas, procedemos a lavratura do Auto de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) para fins de constituição do crédito tributário correspondente.*

E, para surtir os efeitos legais, lavro o presente Relatório, em duas vias de igual teor e forma, assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cuja ciência pelo sujeito passivo e entrega de cópia deste Relatório e do Auto de Infração de IRPF será por via postal, mediante Aviso de Recebimento (AR).

O presente Termo é parte integrante e indissociável do Auto de Infração.”

Contra o contribuinte, então, foi lavrado crédito tributário com a glosa de quase todos os valores declarados como despesa de saúde, com parte dos valores declarados como despesas com instrução, com parte da despesa com previdência privada, parte das despesas com dependentes e com o total das despesas com pensão alimentícia. Também houve a aplicação de multa qualificada, pela reiterada inclusão de despesas não comprovadas nas Declarações de Ajuste Anual em diferentes exercícios, configurando intenção de fraude, passando a situação do contribuinte de imposto a pagar a ter direito à restituição.

Inconformado, o contribuinte apresentou contrarrazões especificamente em relação às matérias com Dedução de Despesas Médicas e aplicação da Multa qualificada, deixando de questionar o restante dos lançamentos do Auto de Infração.

Cumpre esclarecer que o imposto correspondente à parte não impugnada foi transferida para o processo nº 13502-720940/2015-02, conforme documentos acostados às fls. 81 a 83.

Assim, a infração passível de julgamento pela Delegacia da Receita Federal restringiu-se apenas à DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (AJUSTE ANUAL) do item DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS e à anulação da multa qualificada de 150% ou redução ao percentual de 75%, dando a 1ª Turma da DRJ/FOR, quanto à impugnação apresentada, PROCEDEDÊNCIA EM PARTE, excluindo da base de cálculo uma despesa médica comprovada correspondente a R\$ 4.160,09.

Cientificado em 22 de dezembro de 2015, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário em 20 de janeiro de 2016, com os seguintes pedidos:

- DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO do item DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS;
- Anulação da multa qualificada de 150%;
- Retificações das declarações dos exercícios 2011 e 2013.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **RAFAEL DE AGUIAR HIRANO**, Relator

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele eu conheço.

Conforme se verifica no pedido do recorrente em seu Recurso Voluntário, trata-se exatamente do mesmo feito já feito em sede de impugnação à 1ª instância não sendo apresentado qualquer elemento probatório capaz de invalidar o lançamento tributário ou que demande sua revisão.

É importante frisar que cabe ao impugnante, dentro do prazo de defesa, apresentar seu recurso com os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, bem como trazer aos autos as provas que possuir, nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. A simples manifestação de discordância, desacompanhada de documentos hábeis a comprovar a existência de inconsistências, é ineficaz para fins de alteração do lançamento.

Dessa forma, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, reproduzo os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*, os quais adoto:

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO APÓS O INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL:

Em relação às DIRPF Retificadoras transmitidas após o início do procedimento fiscal lançamento do Auto de Infração, o impugnante requer que seja acatada as aludidas Declarações, bem como os pagamentos efetuados, referente ao imposto nelas apuradas.

O Código Tributário Nacional dispõe, em seu art. 147, §1º, que a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento, o que não é o caso dos autos. Cabe observar ainda o art. 832 do Decreto nº 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda:

*“Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e **antes de iniciado o processo de lançamento de ofício** (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).*

Parágrafo único. *A retificação prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto.” (grifei)*

Sobre o termo inicial do processo de lançamento de ofício, dispõe o art. 7º do Decreto 70.235/72:

“Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; (...)

§ 1º. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.”

Desse modo, o pleito do contribuinte em ver acolhidas as Declarações retificadoras não encontra amparo legal.

Portanto corretas as retificações de ofício procedidas nas Declarações de Ajuste Anual pela autoridade fiscal lançadora, com exclusão das deduções indevidas, do que resultou o imposto devido lançado no Auto de Infração sob análise.

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (AJUSTE ANUAL) - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS:

Quanto a este item o contribuinte argúi que:

“Não foi observado pelo Fiscal também que todas as despesas médicas que constam como glosadas estão discriminadas nos comprovantes de rendimentos de cada ano, por se tratarem de despesas com plano de saúde AMS ligados a empresa contratante do contribuinte e por esse motivo vem informado conjuntamente com o comprovante de rendimento anual.”

Anexa, para tanto, os COMPROVANTES DE RENDIMENTOS PAGOS E DE IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE, emitidos pela fonte pagadora PETRÓLEO BRASILEIRO S/A (fls. 70 a 74, 76 e 77). Em todos os documentos consta no campo INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES: Despesas Médicas (Ver estrato AMS para dedução do IR).

O administrado anexou às fls. 75, COMPROVANTE ANUAL DE RETENÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS AMS – 2011, com a discriminação dos beneficiários envolvidos. Nada consta com relação aos demais anos-calendário.

Nesse passo, deve-se observar os dispositivos da legislação tributária que regulam a matéria:

“Decreto nº 3.000, de 26 de março de 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.

§ 2º Na hipótese de pagamentos realizados no exterior, a conversão em moeda nacional será feita mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América, fixado para venda pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do pagamento.

§ 3º Consideram-se despesas médicas os pagamentos relativos à instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais.

§ 4º As despesas de internação em estabelecimento para tratamento geriátrico só poderão ser deduzidas se o referido estabelecimento for qualificado como hospital, nos termos da legislação específica.

§ 5º As despesas médicas 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 da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

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; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

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).

Não há dúvidas que a legislação de regência acima transcrita estabelece que na Declaração de Ajuste Anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos no ano-calendário a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

Tal dedução fica condicionada ainda a que os pagamentos sejam especificados e comprovados com indicação do nome, endereço e CPF ou CNPJ de quem os recebeu (inciso III do § 1º do art. 80 do RIR/1999), podendo, na falta de documentação, ser feita indicação de cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

Com relação aos recibos médicos e notas fiscais emitidos por profissionais/clinicas, temos que esclarecer que a Lei nº 9.250, de 1995, no § 2º, inciso III, do mesmo artigo 8º, reforça, ainda, que a possibilidade de dedução prevista na alínea 'a' do inciso II limita-se a pagamentos comprovados e logo a seguir enumera os requisitos formais dos quais estes comprovantes devem ser revestidos, como nome do emitente, endereço, CPF ou CNPJ.

É regra geral no Direito que o ônus da prova cabe a quem alega.

Entretanto, a lei também pode determinar a quem caiba 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 sentido, como já mencionado anteriormente, cabe ao contribuinte que pleiteou a dedução provar com comprovantes as despesas, para que fique caracterizada a efetividade da despesa passível de dedução.

Em princípio, admite-se como prova hábil de pagamentos, os recibos fornecidos por profissional competente, legalmente habilitado. Entretanto, existindo, por parte do Fisco, dúvida, outras provas podem ser solicitadas.

Com relação às despesas médicas com o plano de saúde AMS, o contribuinte logrou comprovar despesas concernente ao ano-calendário de 2011, no montante de R\$ 4.160,09 (fls. 74 e 75), referente a si (R\$ 2.755,11) e seus dependentes JACIARA DE JESUS CARMO (R\$ 942,28) e FREDERIC CARMO SANTOS (R\$ 462,70).

Com relação os demais anos, vê-se nos Comprovantes de Rendimentos, emitidos pela fonte pagadora PETRÓLEO BRASILEIRO S/A (fls. 70 a 74, 76 e 77)., mais precisamente no campo destinado às "Informações Complementares", a informação de que a contribuinte teve em seus contracheques o desconto de encargos referentes à assistência médica, a saber: "AMS".

Não há dúvidas que a legislação de regência acima transcrita estabelece que na Declaração de Ajuste Anual poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os pagamentos feitos no ano-calendário a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas provenientes de exames laboratoriais e serviços radiológicos e a planos de saúde, restringindo-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte relativo ao seu tratamento e ao de seus dependentes.

Ocorre que o contribuinte, com exceção do ano-calendário de 2011, não trouxe qualquer documento que demonstrasse que o plano de saúde foi tão-somente para sua pessoa ou, ainda, se para ela e outros, e, caso assim fosse, quem são os outros participantes. Também não demonstrou qual a parcela a ser paga para cada participante do plano de saúde. O Comprovante de Rendimentos por si só não é documento suficiente para demonstrar que o valor ali constante a título de plano de saúde abrangeu apenas a contribuinte e seus dependentes.

Deste modo, tem-se que o documento apresentado pela defesa – Comprovante de Rendimentos, emitido pela fonte pagadora PETRÓLEO BRASILEIRO S/A (fls. 70 a 74, 76 e 77) se presta apenas para comprovar que o contribuinte pagou o plano de saúde AMS, entretanto, não é suficiente para comprovar quem são os beneficiários do citado plano de saúde.

Portanto, não tendo o contribuinte apresentado documento hábil e idôneo que informasse quem são os participantes do plano de saúde AMS, mantém-se o feito fiscal, em relação aos anos-calendário de 2010, 2012 e 2013.

DA MULTA QUALIFICADA:

Em relação à multa aplicada, tem-se, em conformidade com o disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, in verbis:

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (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)”

Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964 estabelecem:

“Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária

principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.”

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. A aplicação da multa qualificada, prevista no parágrafo 1º, pressupõe que seja comprovada uma das hipóteses contidas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64 (sonegação, fraude ou conluio).

A natureza da responsabilidade por infrações é estipulada pelo artigo 136 do Código Tributário Nacional já transcrito ao norte.

Com base na sua redação, o pensamento dominante é o de que, em regra, a responsabilidade tributária relativa à penalidade é objetiva. Ao Fisco basta provar a ocorrência da conduta ilícita para aplicar a multa. O elemento subjetivo, ou seja, a consciência acompanhada ou não da intenção de praticar a ação delitiva é irrelevante.

Como exceção, a lei pode incluir na tipicidade o aspecto subjetivo do infrator e, em geral, o faz para agravar a sanção em relação aquela decorrente da tipificação objetiva.

Nesse caso, cabe à Fazenda Pública comprovar que o sujeito passivo teve a intenção, ou seja, agiu com consciência de praticar uma conduta antijurídica.

Devemos, contudo, observar que nunca é possível adentrarmos na mente do infrator para aferir seu conteúdo de consciência no momento do delito. Ele é determinado a partir do resultado e das circunstâncias de sua ação ou omissão.

Em relação às glosas das despesas com previdência privada, médicas, dependentes, com instrução e com pensão alimentícia, a consciência da conduta delitiva foi um dos aspectos que serviram para o enquadramento legal da ilicitude.

A multa qualificada baseou-se no fato de ter a autoridade lançadora verificado a dedução deliberada de despesas médicas, com dependentes, com instrução e pensão judicial que não ocorreram. A autoridade fiscal lançadora fundamentou a aplicação da multa qualificada de 150% sob a consideração de que ficou evidenciado o intuito de fraude, na medida em que a contribuinte utilizou-se do subterfúgio (simulação) para deduzir indevidamente valores da base de cálculo do imposto de renda, com a intenção de eximir-se do pagamento de tributos devidos por lei, tendo sido consignado no Termo de Verificação Fiscal em fls. 14 a 18, que:

“(...) Assim, em razão do contribuinte ter pleno conhecimento de suas despesas, e, mesmo assim, incluir diversas despesas e pagamentos inexistentes em sua DIRPF, foi elaborada a Representação Fiscal para Fins Penais e a multa de ofício foi

qualificada para 150% (cento e cinquenta por cento), conforme Lei 9.430/1996 - art. 44, inciso I, parágrafo 1º.

Concluimos, diante do exposto, que essa conduta constitui crime contra a ordem tributária previsto no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990.”

Essa conduta, reiterada por quatro anos seguidos, configura-se como fraude, e determina, além do lançamento da diferença do imposto sonegado, na conseqüente qualificação da multa, majorada de 75% para 150%, nos termos dos fundamentos legais mencionados no auto de infração.

Tipifica-se também, em tese, nos crimes contra a ordem tributária previstos no art. 1º, incisos I e II, da Lei 8.137/90, ensejando a elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais.”

O contribuinte, ao informar e deduzir os valores comprovadamente inexistentes de despesas médicas, com dependentes, com instrução e com pensão alimentícia, praticou falsidade ideológica com o intuito de alterar o resultado de suas DIRPF's de imposto a pagar para imposto a restituir, caracterizando, em tese, crime meio para o delito fim de sonegação fiscal, que absorve aquele.

Em quatro anos consecutivos, praticamente todos os valores informados a título de dependentes, de despesas médicas, com instrução e com pensão alimentícia não são verdadeiros. Ora, não é minimamente razoável acreditar que alguém com a qualificação de funcionário da PETROBRAS, não tenha tido o mínimo cuidado de verificar que, em suas declarações de rendimentos, foram quase que exclusivamente introduzidas informações falsas, que propiciaram que o contribuinte obtivesse restituição de imposto de renda em valores expressivos, em face da inserção indevida de despesas.

Não estamos tratando do conhecimento de complexas regras tributárias, as quais poucos especialistas dominam, ou de minuciosas informações contábeis que dependem de profissionais tecnicamente habilitados para o seu manejo e registro, mas sim de poucos dados relativos a despesas usuais no cotidiano de qualquer cidadão. Ademais, não faz sentido ter o profissional contratado para o preenchimento da informação agido sozinho, sem o conhecimento do sujeito passivo; que ganho haveria para ele?

Assim, não se pode acatar o argumento de que não teria o sujeito passivo agido intencionalmente para fraudar o Fisco. A multa qualificada pela caracterização do aspecto subjetivo da conduta deve prosperar.

Neste caso, vê-se claramente o propósito deliberado de transmutar a natureza dos valores deduzidos pela declarante e com isso produzir imposto a restituir.

Portanto, tendo em vista que restou comprovado que a Autuada fez incluir em suas Declarações de Ajuste Anual, valores de Dedução com Despesas Médicas, Dependentes, Despesas com Instrução e Pensão Alimentícia, sem possuir as devidas comprovações legais, importando em alteração de imposto a pagar para

imposto a restituir, não há como considerar involuntária a conduta da contribuinte, nem a alegação de boa-fé, o que torna perfeitamente aplicável a multa qualificada prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto, já que o uso da simulação, para encobrir os valores deduzidos mostra a existência de conhecimento prévio da ocorrência do fato gerador do imposto e o desejo de omiti-lo à tributação (redução indevida da base de cálculo do tributo).

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, a contribuinte foi autuada sob a acusação de alteração indevida de imposto de renda a pagar para imposto a restituir, utilizando dedução de despesas que sabia serem indevidas. Sendo que até o momento a litigante não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa.

O Conselho de Contribuintes já pacificou o entendimento de que a prestação de declaração inidônea constitui prova de fraude à legislação tributária, como demonstram as decisões abaixo colacionadas:

“MULTA QUALIFICADA – GLOSA DE DESPESAS – Caracteriza o evidente intuito de fraude imprescindível para autorizar a qualificação da penalidade, a prestação de declaração inidônea com a intenção de reduzir o pagamento do imposto devido ou obter restituição indevida. (Ac. 1º CC 104-2315)”.

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.”.

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica. (Acórdão nº. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000)”.

Entendemos, assim, que neste processo está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com as alterações posteriores, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, pois restou devidamente caracterizada a conduta fraudulenta da Interessada ao apresentar declarações de ajuste anual dos exercícios de 2012 a 2014 com informações falsas para alterar indevidamente suas DIRPF's que passaram de imposto de renda a pagar para imposto a restituir, conforme relatado pela Fiscalização no Termo de Constatação às fls. 14/18.

Retroatividade Benigna

Com relação à multa qualificada, conforme posição do Conselheiro Matheus Soares Leite, objeto do Acórdão nº 2401-012.070, cumpre destacar que, com a superveniência da Lei nº 14.689, de 2023, o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1ºC, passando o dispositivo a ostentar a redação supratranscrita.

Depreende-se, pois, que a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou tão somente o percentual da Multa Qualificada, prevista no art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, passando a ser de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Ou seja, a nova lei, por meio da inclusão do inciso VI ao art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, nas hipóteses de ausência de reincidência, reduziu a multa de ofício qualificada de 150% para 100%. Por sua vez, no caso de reincidência, a multa de 150% será aplicada (dobrada). Em termos práticos, se o contribuinte não for reincidente a multa será de 100% e não mais de duas vezes 75%.

No presente caso a fiscalização não esclareceu se seria o caso ou não de ocorrência de reincidência da conduta infracional, de exercício a exercício, ou se a conduta fraudulenta se refere ao período total. Consequentemente, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A deve ser referida “multa qualificada” reduzida de 150% para 100%.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de retificação de declaração suscitada e, no mérito, NEGAR provimento.

Assinado Digitalmente

RAFAEL DE AGUIAR HIRANO