



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.000256/2010-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-006.769 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 21 de março de 2024
Recorrente LEONIDAS GARCIA (ESPÓLIO)
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM DEPENDENTE E DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

Confirma-se a glosa dos dependentes declarados e das despesas com instrução quando restar comprovado que não foram atendidos os requisitos da legislação tributária.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.

Apenas podem ser deduzidas na declaração de ajuste anual as despesas médicas, com o titular e dependentes, que preencham os requisitos previstos na legislação de regência e estejam devidamente comprovadas.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DIRF

Os valores apontados em DIRF que não foram informados na declaração de ajuste anual configuram rendimentos omitidos.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IRRF.

Inexistindo DIRF ou comprovante de rendimentos nos autos, cumpre manter-se a dedução indevida de IRRF.

PENALIDADES. MULTA DE MORA. ESPÓLIO.

A apresentação da declaração de ano-calendário anterior ao do falecimento do Contribuinte com infrações à legislação tributária enseja ao espólio a aplicação de multa de mora de 10% sobre o imposto devido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alfredo Jorge Madeira Rosa (suplente convocado(a)), Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Thiago Alvares Feital (suplente convocado(a)), Honório Albuquerque de Brito (Presidente). Ausente o conselheiro Wilsom de Moraes Filho.

Relatório

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

Em procedimento de revisão interna de declaração de rendimentos correspondente ao ano-calendário de 2005, foi lavrada a notificação de lançamento de fls. 30 a 37, em que foram apuradas as seguintes infrações:

- 1) dedução indevida de dependentes, no valor de R\$ 2.808,00;
- 2) dedução indevida de despesas com instrução, no valor de R\$ 2.198,00;
- 3) dedução indevida de despesas médicas, no valor de R\$ 3.000,00;
- 4) omissão de rendimentos de alugueis, no valor R\$ 10.200,00;
- 5) compensação indevida de IRRF, no valor de R\$ 6.293,41.

Em virtude dessas infrações, foi apurado imposto de renda suplementar sujeito à multa de ofício de R\$ 5.006,65 e imposto sujeito à multa de mora de R\$ 39,52.

Após ciência da notificação de lançamento em 24/12/2009 (fl. 38), a Representante legal do Espólio do Interessado apresentou em 19/01/2010 a impugnação de fls. 2 a 7, valendo-se, em síntese, dos seguintes argumentos:

- 1) o Interessado faria jus à dedução de pessoa pobre, mesmo sem guarda judicial, e de sua sogra, Helena B. de Sando;
- 2) a omissão de rendimentos e a compensação indevida de fonte ocorreram por uma falha contábil, não tendo recebido royalties em momento algum;
- 3) seria indevido o percentual de multa aplicado, devendo ser aplicada a multa de 2% por atraso no pagamento;
- 4) a redução da multa deveria ocorrer em atenção ao princípio da retroatividade da *lex mitior*, consagrado no art. 106, do CTN, e na jurisprudência do STJ.

A decisão de piso foi parcialmente favorável à pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2006

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM DEPENDENTE E DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

Confirma-se a glosa dos dependentes declarados e das despesas com instrução quando restar comprovado que não foram atendidos os requisitos da legislação tributária.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.

Apenas podem ser deduzidas na declaração de ajuste anual as despesas médicas, com o titular e dependentes, que preencham os requisitos previstos na legislação de regência e estejam devidamente comprovadas.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DIRF

Os valores apontados em DIRF que não foram informados na declaração de ajuste anual configuram rendimentos omitidos.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IRRF.

Inexistindo DIRF ou comprovante de rendimentos nos autos, cumpre manter-se a dedução indevida de IRRF.

PENALIDADES. MULTA DE MORA. ESPÓLIO.

A apresentação da declaração de ano-calendário anterior ao do falecimento do Contribuinte com infrações à legislação tributária enseja ao espólio a aplicação de multa de mora de 10% sobre o imposto devido, não sendo pertinente à hipótese a exigência da multa de ofício de 75%.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Procedente em Parte

Cientificado da decisão de primeira instância em 23/04/2014, o sujeito passivo interpôs, em 22/05/2014 (data da postagem), Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) a dedução de dependente está comprovada nos autos;
 - b) as despesas médicas de dependente estão comprovadas nos autos;
 - c) cabimento da redução da multa de ofício.
- É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O litígio recai sobre a comprovação da dependência da senhora Helena B. de Sanda em relação ao recorrente e, por falha contábil ao lançar os valores, ocorreu a compensação indevida do IR e a omissão de rendimentos, motivo pelo qual o recorrente continua insurgindo com relação à manutenção da multa de 10%, visto que vigora a imposição de multa de 2% (dois por cento).

Em relação à dedutibilidade das despesas com as despesas médicas e de instrução, o recorrente não apresenta novos elementos comprobatórios, apenas reitera suas razões veiculadas em impugnação no sentido de existir as provas já carreadas aos autos. Ao invés de diligenciar para obter documentos que saneiem a irregularidade apontada, especialmente, mas não se limitando a, uma declaração do profissional médico em questão com a indicação do dado ausente no recibo ou mesmo a demonstração da despesa com instrução, o recorrente preferiu reiterar seu inconformismo em suas razões recursais.

Quanto à aplicação da multa de mora de 10% (dez por cento), sua previsão normativa está contida no Art. 964, I, b do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto 3000/99), vigente à época. No mesmo giro, o presente caso se enquadra perfeitamente na previsão legal, não havendo que se falar em exclusão da multa em razão da boa-fé, tampouco por ausência de dolo. A multa de mora não decorre da má-fé do contribuinte, mas da ausência do cumprimento do dever fiscal. Ademais, o percentual de multa de mora defendido pelo recorrente (2%) não possui fundamento legal.

Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12, inciso I do novo Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

A Representante legal do Espólio do Interessado defende a dedução como dependentes no ano-calendário de 2005 de Leônidas Rodrigues dos Santos e de Helena B. de Sando, alegando, para tanto, tratar-se, respectivamente, de pessoa pobre e de sogra, ambos amparados economicamente pelo Interessado.

Nesse particular, vale observar o que determina a legislação tributária no art. 35, III, da Lei nº 9.250, de 1995, abaixo transcrito:

“Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:

(...)

III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até 21 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 21 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.”

Não restou demonstrado que Leônidas Rodrigues dos Santos e Helena B. de Sando se enquadravam em alguma das condições previstas pela legislação para assumirem a condição de dependentes do Contribuinte para fins de imposto de renda. Pessoa pobre, sem a prova da guarda judicial, e sogra não podem ser deduzidos como dependentes, cabendo manter-se a glosa efetuada pelo Fisco.

Em razão disso, as despesas com a instrução de Leônidas Rodrigues dos Santos não podem ser deduzidas na declaração de ajuste anual do Contribuinte, mantendo-se a glosa do valor de R\$ 2.198,00.

No que tange à dedução indevida de despesas médicas, vale recordar que a legislação tributária determina que as despesas médicas dedutíveis limitam-se a pagamentos especificados e comprovados, nos termos do art. 8º, §2º, III, abaixo transcrito:

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

(...)

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.

§ 1º (...)

§ 2º - *O disposto na alínea "a" do inciso II:*

I – (...)

II - restringe-se aos pagamentos feitos pelo contribuinte, relativos ao seu 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 ou no Cadastro de Pessoas Jurídicas de quem recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento."

Os recibos de fls. 12 e 13 não podem ser aceitos por se referirem a terceiros que não assumem a condição de dependentes do Contribuinte. Ademais, os recibos de fls. 12 e 13 não são relativos ao ano-calendário do presente litígio.

Os recibos emitidos por Guilherme S. Cavalcanti (fl. 15) também não podem ser acolhidos haja vista não apontarem o endereço profissional do emitente. O recibo no valor de R\$ 190,00, inclusive, possui como beneficiário terceiro não dependente do Interessado.

Os boletos de pagamentos relativos a Intermédica Sistema de Saúde (fls. 19 a 28) não são hábeis, tendo em vista que não há prova do pagamento dos valores apontados, nem a indicação dos beneficiários do alegado plano de saúde.

Os demais recibos apresentados dizem respeito a valores que não foram objeto de glosa na presente notificação de lançamento, encontrando-se fora do litígio em análise.

Mantém-se, portanto, a glosa de despesas médicas no valor de R\$ 3.000,00.

Com relação à omissão de rendimentos de aluguéis, no valor de R\$ 10.200,00, a DIRF de fl. 44 aponta rendimentos de aluguéis nesse valor recebidos de Marinho Carvalho & Cia Ltda., estando configurada a infração capitulada na notificação de lançamento de fls. 30 a 37.

A compensação indevida de IRRF também restou demonstrada, não havendo DIRF ou comprovante de rendimentos que confirmasse o valor de R\$ 6.293,41.

A Representante legal do Espólio do Contribuinte também se insurge contra a aplicação da multa de ofício, alegando que deveria ser aplicada apenas a multa por atraso de 2%.

Contudo, há que se esclarecer que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, trata da multa moratória de 20% aplicável aos débitos para com a União. No presente caso, essa foi a multa aplicada pela Fiscalização sobre o imposto sob o código 0211, apurado a partir da compensação indevida de imposto de renda retido fonte.

Conforme Certidão de Óbito de fl. 10, o Contribuinte faleceu em 17/03/2006, ou seja, posteriormente ao ano-calendário de 2005.

Tratando da responsabilidade dos sucessores, o artigo 131, inciso III da Lei nº 5.172/1966 (CTN), atribui ao espólio a responsabilidade pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

A legislação do Imposto sobre a Renda prevê multa de mora específica aplicada sobre o valor do imposto a ser cobrado do espólio nos casos em que o "*de cujus*" não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão. Não cabem, para estes casos, a aplicação das multas de ofício de que tratam o artigo 44, inciso I e §§ 1º e 2º da Lei 9.430/1996, bem como a multa de mora de 20%, estabelecida pelo artigo 61 do mencionado diploma legal.

O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), trata diretamente da responsabilidade dos sucessores, dispondo no artigo 23, o que segue, *in verbis*:

Art.23 - São pessoalmente responsáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art.50, e Lei nº 5.172, de 1966, art.131, incisos II e III):

I - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelo tributo devido pelo "de cujus" até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado, da herança ou da meação;

II - o espólio, pelo tributo devido pelo "de cujus" até a data da abertura da sucessão.

*§ 1º Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o "de cujus" não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, cobrar-se-á **do espólio** o imposto respectivo, acrescido de juros moratórios e da multa de mora prevista no art.964, I, "b", observado, quando for o caso, o disposto no art.874 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art.49).(grifo nosso)*

Art. 964. Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I - multa de mora:

(...)

b) de dez por cento sobre o imposto apurado pelo espólio, nos casos do § 1º do art. 23 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49);

Da leitura atenta dos dispositivos legais acima, verifica-se que inexistia previsão legal para exigir do espólio penalidade por infração cometida pelo *de cujus*. A responsabilidade do espólio restringe-se aos tributos devidos até a data da abertura da sucessão e às penalidades previstas pelo art. 23, §1º, do RIR/99, que estabelece os critérios para a aplicação de multa de 10% sobre o valor do imposto devido pelo espólio, prevista pelo art. 964, inciso I, alínea b, do mesmo diploma legal.

Assim, será cobrada multa de 10% **do espólio**, quando se apurar que a infração corresponde a ano-calendário anterior ao do falecimento.

As multas de mora se diferenciam das outras penalidades pecuniárias pela sua natureza nitidamente indenizatória. Enquanto as outras penalidades visam impor ao contribuinte uma sanção pela infração à legislação tributária cometida, as multas de mora visam apenas indenizar o Fisco pelo atraso cometido. Por estas peculiaridades, é que a legislação tributária, por meio do artigo 23, § 1º do RIR/99, prevê a cobrança da multa de mora para as infrações cometidas pelo *de cujus*, mas que serão imponíveis ao espólio.

Há que se sublinhar, outrossim, que o entendimento exposto porventura nas decisões citadas na impugnação fica restrito às partes de tais processos, não se cogitando da extensão de seus efeitos jurídicos ao presente caso. A Jurisprudência não integra o conceito de legislação tributária, à luz dos arts. 96 e 100 do CTN, não vinculando à presente instância do julgamento administrativo-tributário.

Com base em todo o exposto supra, VOTO PELA PROCEDÊNCIA EM PARTE DA IMPUGNAÇÃO, devendo ser mantidos os valores de imposto lançados (códigos 2904 e 0211), acrescidos da multa de 10%, e canceladas as multas de 75% e 20%.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto

