



Processo nº 13864.000553/2007-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-001.610 – 2^a Seção de Julgamento / 1^a Turma Extraordinária**
Sessão de 30 de janeiro de 2020
Recorrente EDSON FERREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004, 2005, 2006

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

As deduções de despesas da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora. Quando regularmente intimado, deve o sujeito passivo demonstrar o seu efetivo pagamento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas nos art. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE,

É cabível, por expressa disposição legal, a imposição de multa de ofício, sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte.

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)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto e Marcelo Rocha Paura, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 17-25.397, proferido pela 3^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) DRJ/SP2 (e-fls. 346/357) que **manteve parcialmente** o auto-de-infração (e-fls. 245/254), referente aos exercícios de 2004 a 2006.

Abaixo, resumo do relatório do Acórdão da instância de piso:

(...)

Cientificado da autuação em 18/12/2007 (fls. 231), o contribuinte protocolizou, em 17/01/2008, a impugnação de fls. 233/240, mediante a qual alega, em resumo, o que segue:

O suposto débito de imposto de renda nos exercícios de 2003 a 2005, na ordem de R\$ 29.516,18, teria se originado, conforme MPF 0812000/00369/07, da não comprovação dos competentes descontos a título de despesas médicas;

2. Apresentou os devidos comprovantes dos descontos a título de despesas médicas, efetuados nos exercícios de 2003 a 2005, ignorados pela fiscalização, que insiste na desídia do impugnante quanto à devida prova e proclama o caráter fraudulento do ocorrido;

3. Refuta-se de pronto a alegada subsunção As condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, uma vez que não se encontra exteriorizado o comportamento 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, evitar ou diferir o seu pagamento. Assim, não há como tipificar a conduta do recorrente da maneira que se pretende;

4. Jamais houve a intenção de macular o Erário. Como já mencionado anteriormente, foi apresentada a documentação pertinente na devida oportunidade, tendo tal fato sido ignorado.

Dai ser necessária, mais uma vez, a apresentação de documentação apta a demonstrar que os descontos são legítimos;

5. Além disso, surpreende a tipificação da conduta nestes termos: "e configurado, em tese, crime contra a ordem tributária tipificado nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990";

6. A conduta típica não admite a subsunção "em tese". Ou a conduta se concretiza em sua essência e totalidade no mundo dos fatos ou ela é atípica. Meros indícios não são suficientes para caracterizar o núcleo dos tipos descritos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90;

7. A incerteza e a falta de amparo probatório comprometem a verdade oposta no auto de infração. Traz à colação doutrina e jurisprudência sobre o assunto;

8. "Ora, se em juízo o pretenso réu deve ter sua conduta esmiuçada, sob pena de comprometer seu direito à ampla defesa, podemos concluir que nesta via

administrativa não existe ao menos um norte para que este Recorrente desenvolva sua defesa, visto que as condutas típicas supostamente praticadas foram descritas de maneira extremamente aberta e incerta. O direito ao contraditório e ampla defesa estão comprometidos, configurando-se clara ofensa ao artigo 50, inciso LV, da CF/88";

9. A imposição de multa de ofício de 150% não se sustenta, tendo em vista a pretensão, pautada na total falta de tipicidade, de impor pela configuração "em tese" de crime contra a ordem tributária tipificado nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90;

10. Não bastasse a abusiva imposição da multa de ofício em 150%, a mesma foi majorada para 225% por falta de atendimento as intimações;

11. O recorrente jamais se esquivou de suas obrigações e sempre, na medida do possível, colocou-se à disposição a fim de prestar os devidos esclarecimentos;

12. Na primeira oportunidade em que houve convocação foi encaminhada documentação correlata, conforme documento anexo com protocolo de recebimento datado de 04/10/2007;

13. Na oportunidade seguinte, acometido por problemas de saúde, não foi possível o comparecimento junto a esta entidade, mas não sem a devida justificativa (atestado anexo);

14. Assim, pode-se concluir pela inadequação da afirmação que pretende majorar a multa para 225%. Transcreve acórdão do Conselho de Contribuintes acerca da multa de ofício;

15. Requer então, o cancelamento do auto de infração, tendo em vista a real comprovação e legitimidade dos descontos realizados, e, caso os mesmos não sejam reconhecidos, a desconstituição das multas impostas, vez que não se encontram pautadas na lógica legal.

Consta do voto da relatoria de piso, especialmente o seguinte:

(...)

Como preliminar, o contribuinte alega que houve descrição sumária dos fatos e imposição abusiva de multa, tendo em vista que os elementos configuradores de sua suposta conduta dolosa foram descritos de maneira extremamente aberta e incerta, o que comprometeu o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Registre-se que são infundados tais argumentos. Examinando-se o item "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" e o "Demonstrativo de Multa e Juros de Mora", partes integrantes do Auto de Infração (fls. 220/223 e 227), verifica-se que todos os fatos que deram suporte ao lançamento estão adequadamente descritos, inclusive no que se refere aos motivos que ensejaram a aplicação da multa qualificada, bem como à fundamentação legal a ela dada.

Não foram constatadas, pois, quaisquer irregularidades ou imprecisões que possam ter prejudicado a compreensão do lançamento e a elaboração pelo contribuinte de sua defesa. Além disso, o lançamento foi perfeitamente assimilado pelo litigante, que demonstrou pleno conhecimento das infrações apontadas, não se constatando em sua impugnação qualquer dificuldade para o exercício do seu direito de defesa. Nenhum procedimento administrativo dificultou ou o impediu de apresentar sua

impugnação e comprovar suas alegações, não tendo sido violado qualquer direito assegurado pela Constituição Federal.

(...)

Passando-se ao caso concreto, verifica-se que a Fiscalização, após efetuar o cotejo entre as despesas médicas deduzidas pelo interessado nas declarações de ajuste anual dos anos-calendário de 2003 a 2005 e os documentos comprobatórios apresentados, considerou indevida parte das despesas declaradas, conforme quadro abaixo:

(...)

Como se pode constatar, a glosa decorreu, em parte, da falta de comprovação documental dos dispêndios, fato que se verificou com a EMBRAER — EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A, CNPJ n.º 60.208.493/0001-81, nos anos-calendário de 2003 (R\$ 6.425,96), 2004 (R\$ 10.000,00) e 2005 (R\$ 10.000,00), a UNIODONTO SISTEMA NACIONAL DE COOPERATIVAS ODONTOLÓGICAS, CNPJ n.º 73.162.760/0001-79, nos anos-calendário de 2003 (R\$120,14) e 2004 (R\$ 77,97), e a UNIMED SÃO JOSÉ DOS CAMPOS — COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, CNPJ nr 60.214.517/0001-05, no ano-calendário de 2005 (R\$136,69).

A outra parcela das despesas glosadas, não obstante comprovada mediante documentação hábil, referia-se a gastos efetuados com não dependente, cuja dedução é vedada nos termos da legislação atinente à matéria.

Foi o que ocorreu com parte das despesas pagas à UNIMED SÃO JOSÉ DOS CAMPOS — COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, nos anos-calendário de 2003 (R\$1.112,50), 2004 (R\$ 1.719,65) e 2005 (R\$ 1.704,47), e à UNIODONTO SISTEMA NACIONAL DE COOPERATIVAS ODONTOLÓGICAS, nos anos-calendário de 2004 (R\$260,04) e 2005 (R\$ 279,76).

Segundo informações prestadas pela UNIMED (fls. 34), embora o contribuinte constasse como o contratante do plano de saúde, a beneficiária era MARIA APARECIDA GERLACH, pessoa não relacionada como sua dependente nas correspondentes declarações de ajuste (fls. 05, 08 e 12). Também a UNIODONTO esclareceu, conforme planilhas anexas as fls. 90, 92 e 94, que parte dos valores pagos à empresa correspondia à agregada MARIA APARECIDA GERLACH.

Na fase impugnatória, o contribuinte insiste na legitimidade dos descontos efetuados, limitando-se a reapresentar a mesma documentação que já havia sido entregue durante a ação fiscal.

(...)

Pelo exposto, não tendo o contribuinte carreado aos autos elementos de prova que demonstrassem, inequivocamente, serem devidas as deduções de despesas médicas glosadas no Auto de Infração em apreço, cabe mantê-las.

(...)

A aplicação da multa no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44 da Lei n.º9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória n.º351, de

22/01/2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 15/06/2007, que, assim, determina, *in verbis*:

(...)

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. Por seu turno, dentro da concepção de que as penalidades devem guardar uma proporcionalidade em relação à reprovabilidade da conduta que se pretende coibir, a multa de ofício será de 150% do tributo não recolhido quando o sujeito passivo pratica atos fraudulentos para burlar a legislação tributária, conforme prevê o inciso II do art. 44 da mencionada lei.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei n.º 2.848, de 07 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o **crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo**. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, aos quais o inciso 11, artigo 44, da Lei n.º 9.430 de 1996 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação desta multa qualificada.

No presente procedimento fiscal que culminou com a lavratura do auto de infração de fls. 219/223, a justificativa para a imposição da multa qualificada residiu no fato de o contribuinte ter lançado e deduzido despesas inexistentes para as quais não foi apresentado nenhum documento comprobatório.

Com relação as glosas concernentes à UNIODONTO SISTEMA NACIONAL DE COOPERATIVAS (R\$ 120,14 — ano-calendário de 2003; R\$ 77,97 —ano-calendário 2004) e UNIMED SAO JOSÉ DOS CAMPOS — COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO (R\$ 136,69 — ano-calendário 2005), entendo que o simples fato de o impugnante não ter conseguido apresentar provas da realização delas, ainda que possa ter havido infração à legislação tributária, não traz supedâneos suficientes que permitam caracterizar o evidente intuito de fraudar o Fisco.

Cabe destacar que não se afirma que a fraude não ocorreu, mas sim que não foram encontrados elementos nos autos para demonstrar cabalmente o "evidente intuito de fraude". Eventualmente, na esfera penal, diligências poderão ser realizadas para apurar se, de fato, ocorreu a fraude suscitada pela fiscalização.

Dessa forma, é de se reduzir de 150% para 75% a multa de ofício aplicada ao imposto apurado na glosa de dedução das despesas médicas relativas à UNIODONTO SISTEMA NACIONAL DE COOPERATIVAS (R\$ 120,14 — ano-calendário de 2003; R\$ 77,97 —ano-calendário 2004) e UNIMED SÃO JOSÉ DOS CAMPOS — COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO (R\$ 136,69 —ano-calendário 2005).

Com respeito as glosas referentes à EMBRAER — EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A (R\$ 6.425,96 —ano-calendário 2003; R\$ 10.000,00 —ano-calendário 2004; R\$ 10.000,00 —ano-calendário 2005), contudo, a situação é diferente.

Percebe-se claramente que o contribuinte, ao incluir, em três anos consecutivos, despesas médicas em valores bem superiores aos efetivamente comprovados, que equivalem, no período autuado, a cerca de 65% das despesas médicas por ele deduzidas, obtendo com isso o aumento ilegal das deduções das bases de cálculo e, consequentemente, a redução indevida do imposto de renda pessoa física nos anos-calendário de 2003 a 2005, agiu em conformidade com as condutas descritas nos arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/1964, impedindo os cálculos corretos dos montantes a pagar dos imposto informados à autoridade fazendária.

Há, assim, relevância em termos de valores envolvidos, reiteração de conduta; enfim, há evidências de sobra atestando que não houve por parte do interessado um mero erro de fato ou desconhecimento da extensão da ilicitude do fato, ou seja, erro escusável, mas, sim, a real intenção de se valer de subterfúgios para fugir à tributação devida.

Erros são ocorrências esporádicas, que se justificam ocasionalmente. Quando o fato é reincidente, chegando a abranger diversos anos, perde a natureza de mero erro, ou equivoco, passando a caracterizar a vontade, livre e consciente, de agir de determinada forma.

Se um fato, por erro, pode ocorrer de forma alheia à vontade do agente, o mesmo não se pode afirmar da repetição do fato, quando, ano após ano, o contribuinte pratica a mesma conduta.

Desse modo, estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada de 150% sobre as exigências decorrentes das glosas relativas à EMBRAER —EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A (R\$ 6.425,96 —ano-calendário 2003; R\$ 10.000,00 —ano-calendário 2004; R\$ 10.000,00 —ano-calendário 2005).

Com respeito à multa agravada, a sua aplicação está amparada no art. 44, I, § 2º da mesma Lei n.º 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória n.º 351, de 22/01/2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 15/06/2007, que prevê o agravamento em 50% da multa de ofício de 75%, por falta de atendimento, no prazo estipulado, à intimação. O referido dispositivo legal, assim, dispõe:

(...)

Importa ressaltar que a multa agravada só tem lugar quando a relutância do contribuinte é tal que importa subtrair ao fisco informações necessárias para a apuração do crédito tributário.

Nas condições específicas do caso em apreço, a falta de atendimento à intimação no que diz respeito à comprovação das despesas declaradas não trouxe qualquer empecilho à ação fiscal, antes a facilitaram, pois a resposta satisfatória do contribuinte teria o condão de afastar a autuação. Por outro lado, seu silêncio não representaria, como não representou, um embaraço à ação da fiscalização, uma vez que todos os elementos necessários à realização do lançamento já se encontravam à disposição do fisco.

Dessa forma, resta injustificado o agravamento de 50% da multa de ofício no presente caso.

(...)

Em sede de recurso administrativo, (e-fls. 365/376), o recorrente, basicamente, reafirma que apresentou todos os comprovantes de despesas médicas e contesta a aplicação da multa qualificada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Matéria em Julgamento

A matéria em julgamento no presente recurso voluntário *é a glosa de despesas médicas no valor global total de R\$ 32.077,18*

Mérito

O recorrente, em síntese, afirma que apesar da apresentação dos competente comprovantes quando da ação e juntamente com a Impugnação Administrativa originária, as mesmas foram desconsideradas pela fiscalização, atribuindo ainda ao Recorrente as condutas delitivas dos artigos 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502/64, o que ocasionou a majoração da multa. Entende que a parte mantida está desacertada em relação aos fatos narrados e comprovados por ela. Aduz que não há qualquer justificativa para a majoração da multa, pois não houve fraude do contribuinte, sendo que tal instituto não admite presunção, sendo imprescindível a cabal e inequívoca comprovação de sua ocorrência. Da mesma forma, não se pode a ele atribuir ação dolosa, posto que suas ações não foram premeditadas e direcionadas a lesar o Fisco. Finalmente assevera que a multa de ofício tem caráter confiscatório, ferindo os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, garantias individuais suas.

De início, convém reproduzir trechos do Termo de Verificação Fiscal, constante do respectivo auto-de-infração.

...foi efetuada intimação à empresa Embraer ... determinando a apresentação dos Comprovantes de Rendimentos Pagos e de Retenções do Imposto de Renda na Fonte relativos aos anos-calendário 2003 a 2005, com intuito de se verificar os valores de despesas médicas, odontológicas, hospitalares e de convênio médico descontados em folha de pagamento...

...Embraer ...apresentou os comprovantes de rendimentos solicitados, donde foram constatadas divergências entre os valores efetivamente descontados em folha de pagamento e os informados pelo contribuinte nas Declarações de Ajuste Anual...

Ano-calendário 2003 ...constantes em comprovante de rendimentos - R\$ 1.018,07... declaradas pelo contribuinte - R\$ 7.444,03...Diferença - R\$ 6.425,96

Ano-calendário 2004...constantes em comprovante de rendimentos - R\$ 1.719,66 ...declaradas pelo contribuinte - R\$ 11.719,66...Diferença - R\$ 10.000,00

Ano-calendário 2005...constantes em comprovante de rendimentos - R\$ 1.627,69...declaradas pelo contribuinte - R\$ 11.627,69...Diferença - R\$ 10.000,00

...o contribuinte foi intimado...a apresentar os comprovantes de despesas médicas declaradas nos anos-calendários de 2003, 2004 e 2005.

...contribuinte apresentou parte da documentação de despesas medicas declaradas...novamente intimado... o mesmo não os apresentou e nem atendeu as intimações.

...Considerando que as despesas médicas...não foram comprovadas pelo fiscalizado e aliada ao fato da habitualidade e persistência do contribuinte no cometimento da infração foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais, já que ficou evidenciado intuito de fraude...configurado ,em tese, crime contra a ordem tributaria...

... ao declarar em suas Declarações de Ajuste Anual despesas médicas que não o fez, abatendo-as da base de cálculo do imposto de renda devido, o contribuinte fez declaração falsa para eximir-se, total ou parcialmente do pagamento do tributo...

Como se pode ver o procedimento fiscal sob questionamento foi deflagrado após o contribuinte ter sido selecionado para verificação da veracidade das despesas médicas informadas em suas Declarações de Ajuste Anual – DAA.

Antes de passarmos a análise deste caso concreto, recomendável a transcrição da base legal para dedução de despesas dessa natureza que está na alínea "a" do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95, regulamentada no artigo 80 do RIR/99:

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 resarcimento 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;*(grifou-se)

Complementando a necessidade dessa comprovação, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/1999, em seu art. 73, dispõe que:

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). (grifou-se)

Veja que a legislação estabeleceu a hipótese de a autoridade lançadora requerer documentos para a devida comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário.

Desta forma, entendo que as despesas médicas dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, e se limitam, sim, a serviços comprovadamente realizados quando objeto de indagação pela autoridade fiscal, a partir de dúvida razoável, bem como a pagamentos especificados e comprovados.

No presente caso não se afigura irregular, nem desarrazoada, *na verdade é necessária e imprescindível* a exigência, por parte da autoridade lançadora, da comprovação de pagamento das despesas médicas.

O recorrente limitou-se a apresentar recibos de pagamentos (boletos bancários) (e-fls. 285/343) no intuito de comprovar a regularidade das despesas médicas, porém estes documentos já foram considerados pela autoridade lançadora durante a execução do procedimento fiscal.

Como já observado pela autoridade lançadora e pelo julgamento de piso a documentação acostada é insuficiente para comprovar os valores declarados pelo interessado em suas DAA, ademais, pesam em desfavor do interessado os comprovantes de rendimentos fornecidos pela Embraer (e-fls. 18/20), com valores bem inferiores aos por ele declarados.

Por todo o exposto, *mantenho integralmente a glosa de despesas médicas contidas no presente auto de infração.*

Com relação à multa de 150%, cabe esclarecer que, dentre as hipóteses de capituladas no § 1º do art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, emerge, em comum, a figura jurídica do dolo. Portanto, para que se possa agravar a multa, tem que estar presente a intenção dolosa do agente, in verbis:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

(...)

§ 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.

Sobre dolo, De Plácido e Silva, *in* Vocabulário Jurídico, 12ª Edição, Vol. II, Forense, 1993, pág. 120, dá a seguinte definição:

“DOLO. Do latim *dolus* (artifício, manha, esperteza,) na terminologia jurídica, é empregado para indicar toda espécie de artifício, engano, ou manejo astucioso promovido por uma pessoa, com a intenção de induzir outrem à prática de um ato jurídico, em prejuízo deste e proveito próprio ou de outrem.

[...]

Na acepção civil, o dolo é vício do consentimento, sendo seu elemento dominante a intenção de prejudicar (*animus dolandi*).

É um ato de má-fé, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido.”

Como se verifica, o dolo é “*animus*”, vontade de querer o resultado fraudulento, ou assumir o risco de produzi-lo. É elemento subjetivo.

Entende-se que esse “*animus*” ficou evidenciado e provado nos autos, pois, durante os anos-calendários 2003 a 2005 o autuado *declarou deduções inexistentes com a intenção deliberada de reduzir o imposto devido*.

No caso, os atos praticados pelo autuado demonstram o propósito deliberado de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido, materializando a hipótese prevista no art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Observa-se que não se trata de atos isolados, mas reiteradamente praticados pelo autuado com expressivos valores inexistentes.

Discutível seria o caso se estivéssemos diante de uma operação isolada, envolvendo valor de pequena monta, não reincidente; neste caso, poder-se-ia concluir pela ocorrência de um erro eventual, de ordem meramente material, passível de tributação sem a caracterização de qualquer intuito fraudulento. Mas não é o caso, posto que, como dito antes, durante os anos-calendários de 2003 a 2005 o autuado insistiu em declarar deduções inexistentes, ou seja, sem qualquer documentação para comprovar tais despesas.

Ressalte-se ainda que, conforme o Termo Fiscal, para a maior parte das elevadas despesas glosadas, o contribuinte não apresentou nenhum documento ou comprovação de pagamento. Para as referidas despesas glosadas, consta a seguinte descrição da autoridade fiscalizadora:

...contribuinte apresentou parte da documentação de despesas medicas declaradas...novamente intimado... o mesmo não os apresentou e nem atendeu as intimações.

Esse procedimento, ao meu ver, evidencia consciente intuito de não pagar ou pagar menos tributos e enquadra-se perfeitamente à hipótese prevista na Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 71, como sonegação fiscal.

Há, pois, neste processo, por tudo que foi exposto, presença inegável do elemento subjetivo do ilícito, o dolo, a respaldar o procedimento da fiscalização em aplicar a multa qualificada. Portanto, correto o procedimento da fiscalização em aplicar a multa qualificada de 150% sobre o imposto oriundo da glosa das deduções inexistentes/irregulares.

Pelo exposto, ***mantenho a multa aplicada no patamar de 150%.***

Noutro giro, quanto as alegações de a multa de ofício ter caráter confiscatório e ferir os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Informamos que a multa aplicada decorre do poder vinculado ao qual está adstrito e não pode se afastar o agente público. Havendo lançamento de ofício, obrigatoriamente, haverá a aplicação da multa proporcional aos valores lavrados, em decorrência de previsão legal, in contida no inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, já transcrita anteriormente.

Desta forma, ***correta a aplicação da multa de ofício na presente autuação.***

Ante o exposto, ***conheço*** do Recurso Voluntário e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO.**

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura