



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.722029/2016-86
ACÓRDÃO	2002-009.435 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROSANA APARECIDA DE SANTI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. MANUTENÇÃO.

É obrigação do contribuinte elaborar precisamente sua declaração para oferecer à tributação todos os rendimentos sujeitos ao ajuste anual recebidos por ele e seus dependentes. Verificada falta na referida obrigação, mantém-se a omissão de rendimentos apurada.

EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Sumula CARF n. 2).

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. Cabe aplicação da multa de ofício proporcional qualificada 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. A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício proporcional qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

GLOSA DE DEDUÇÕES INDEVIDAS DE DESPESAS MÉDICAS.

Somente são dedutíveis as despesas médicas realizadas em conformidade com a legislação de regência e relacionadas ao tratamento do próprio contribuinte e/ou de seus dependentes declarados.

O restabelecimento das deduções das despesas médicas condiciona-se à comprovação dos correspondentes pagamentos, a juízo da autoridade lançadora.

Inteligência dos artigos 73 e 80 do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99).

DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO. SÚMULA CARF 180. Nos termos da Súmula CARF nº 180, para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de a fiscalização exigir elementos comprobatórios adicionais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e violações a princípios constitucionais. Na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade, rejeitar a prejudicial de mérito da decadência e, nº mérito, em dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%, dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (substituto[a] integral), 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:

Em desfavor da contribuinte acima identificada foi lavrado auto de infração (fls.302 a 313), relativo aos anos-calendário de 2010 e 2011, sendo apurado crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), acrescido de multa e juros.

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 303 e 304), referido lançamento decorreu das seguintes infrações:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

A contribuinte apresenta impugnação (fls. 514 a 522).

A 5ª Turma da DRJ/REC por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010, 2011 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

A modalidade de lançamento por homologação caracteriza-se quando o sujeito passivo apura o montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Afastada a hipótese de homologação tácita, diante da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra geral contida no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, segundo a qual o termo de início da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2010, 2011 MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO.

O mandado de procedimento fiscal (MPF) é mero instrumento interno de planejamento e controle dos procedimentos fiscais, não implicando nulidade do lançamento mesmo que ocorram eventuais falhas na emissão, trâmite ou escopo desse instrumento, vez que não possui o condão de restringir a competência da autoridade lançadora no pleno exercício das atribuições a ela conferidas diretamente por lei no âmbito do procedimento fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2010, 2011 OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. MANUTENÇÃO.

É obrigação do contribuinte elaborar precisamente sua declaração para oferecer à tributação todos os rendimentos sujeitos ao ajuste anual recebidos por ele e seus dependentes. Verificada falta na referida obrigação, mantém-se a omissão de rendimentos apurada.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 13/09/2017, o sujeito passivo interpôs, em 11/10/2017, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, alegando em apertada síntese:

- 1) A nulidade do lançamento por falta do MPF fiscal, bem como da falta cientificação do contribuinte dele;
- 2) A decadência nos termos do art. 150, Parágrafo 4º do CTN;
- 3) Que os rendimentos omitidos tinham natureza indenizatória;
- 4) A multa qualificada aplicada seria inconstitucional;
- 5) Que os cheques emitidos comprovariam o pagamento das despesas médicas, mesmo nominais a terceiros.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Entretanto, dele não conheço em relação às arguições de inconstitucionalidade e violação de princípio constitucionais relativa à multa qualificada em razão da aplicação da Súmula CARF n. 2, segundo a qual:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O litígio recai sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica e a dedução indevida de despesas médicas.

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

Da Preliminar de Nulidade.

A defesa argui a nulidade do lançamento alegando falta de ciência do mandado de procedimento fiscal (MPF). Afirma também que não consta dos autos tal instrumento.

6.1 No entanto o MPF tem por objetivo regular a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, sendo mero instrumento de controle administrativo para adequação da fiscalização a ser empreendida ao planejamento elaborado. Não possui o condão de restringir a competência da autoridade fiscal na atividade legalmente vinculada de lançamento, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Nessas condições, eventuais falhas na emissão, trâmite ou escopo do MPF, não acarretarão nulidade dos atos praticados pela autoridade lançadora no pleno exercício das atribuições a ela conferidas diretamente por lei no âmbito do procedimento fiscal. Trata-se de entendimento em harmonia com julgado da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, cuja ementa é a seguir reproduzida:

"VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO LANÇAMENTO.

As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento Recurso Especial negado." (Acórdão nº 9202-003.956 – 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – 12/07/2016)7.

Rejeita-se, portanto, a preliminar de nulidade.

Da Prejudicial de Decadência.

A interessada alega que o período de apuração relativo ao ano-calendário de 2010 foi atingido pela decadência, uma vez que, para tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial de cinco anos se inicia na data do fato gerador.

7. Sobre o tema, cita-se a regra geral de contagem do prazo decadencial, insculpida no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

"Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;"

7.1 Ressalte-se que o IRPF se sujeita ao lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do CTN:

"Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. (...)

§ 4º - Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” 7.2 Por possuir como termo inicial a ocorrência do fato gerador, foi determinado um prazo mais curto para constituição do crédito tributário nos casos de lançamento por homologação. Para tal modalidade de lançamento, o legislador determinou o pagamento antecipado do sujeito passivo, sendo condição essencial para haver homologação. Porém, a lei prevê uma ressalva para excetuar da regra de homologação tácita (cinco anos a contar do fato gerador) os casos em que o contribuinte age com dolo, fraude ou simulação.

7.3 Nesse contexto, atente-se para o Parecer PGFN/CAT nº 1.617, de 1º de agosto de 2008, que estabelece orientações a serem observadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em face de sua aprovação pelo Ministro de Estado da Fazenda. Referido parecer dispõe acerca dos procedimentos a serem observados em virtude da aprovação, pelo Supremo Tribunal Federal, da Súmula Vinculante nº 8, contendo em seu parágrafo 49, alíneas “d” a “f”, orientações concernentes ao instituto da decadência:

“(…)d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

(…)”

7.4 Assim, afastada a hipótese de homologação tácita, diante da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra geral contida no art. 173, inciso I, do CTN, segundo a qual o termo de início da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

7.5 No presente caso, para a infração relativa ao ano-calendário de 2010, a autoridade lançadora lavrou multa de 150% com enquadramento nos arts. 71 e 72 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, o que pressupõe conduta dolosa do contribuinte e enseja prazo decadencial na forma do art. 173, inciso I, do CTN, conforme orientação contida no parágrafo 49, alínea “f”, do citado parecer.

(…)

7.6 Cumpre salientar que o Imposto sobre a Renda possui fato gerador complexo, resultante de um conjunto de eventos (ingressos patrimoniais) que acontecem ao longo de certo lapso temporal. Uma vez que, para rendimentos submetidos ao ajuste anual (caso dos autos), o período de apuração previsto em lei é o ano-calendário, o fato gerador do IRPF somente se completa no dia 31 de dezembro.

7.7 Para o período de apuração em tela, o fato gerador se aperfeiçoou em 31 de dezembro de 2010, apenas sendo possível a formalização de lançamento de ofício a partir de 1º de janeiro de 2011. Logo, o termo de início para contagem do prazo decadencial de cinco anos é 1º de janeiro de 2012, que se configura como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, inciso I, do CTN. Tendo em vista que a contribuinte foi cientificada do lançamento em 30 de agosto de 2016 (fl. 359), não se operou o instituto da decadência.

Do Mérito

Da omissão de rendimentos

8. Trata-se de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica. Segundo a fiscalização, os rendimentos são oriundos da Nobrecel S/A Celulose e Papel, sendo pagos à contribuinte através da Infiniti Marketing de Incentivo e Fidelização LTDA. sem registro na folha de pagamentos e sem retenção de imposto, em forma de parcelas mensais e bônus anual.

8.1 Por sua vez, a defesa alega que os valores eram destinados ao reembolso de despesas da interessada, que residia em São Paulo e se deslocava semanalmente para Pindamonhangaba, sendo verbas de natureza indenizatória.

9. Como se vê, a contribuinte deseja enquadrar os valores em questão como diárias, verba não tributável na forma do art. 39, inciso XIII, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

"Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)Diárias XIII - as diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho, inclusive no exterior (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso II);"

9.1 Entretanto, a defendente não apresenta qualquer prova documental no sentido de demonstrar o caráter indenizatório e eventual das verbas. Registre-se que as quantias eram recebidas com habitualidade. Vale dizer também que muitos menos tais quantias se enquadrariam como ajuda de custo, que pressupõe remoção do contribuinte de um município para outro, hipótese sequer aventada pela defesa.

9.2 Em resposta à diligência (fls. 224 e 225), a empregadora Nobrecel S/A Celulose e Papel, na qual a impugnante exercia o cargo de diretora financeira e administrativa, confirma o pagamento à funcionária de valores pagos mensal e extraoficialmente, sem registro na folha de pagamentos, por intermédio do Cartão Infiniti. Adicionalmente, como resultado também de diligência, a Infiniti Marketing de Incentivo e Fidelização LTDA. apresenta relatório e comprovantes de pagamento (fls. 242 a 255) atestando não só a quantia mensal como o bônus anual em três parcelas sob a rubrica de premiação. Todo esse procedimento consta esmiuçado no relatório fiscal (fls. 314 a 353).

9.3 Cumpre registrar que a própria autuada, após a rescisão de seu contrato de trabalho junto à Nobrecel S/A Celulose e Papel, desejando receber reflexos de verbas trabalhistas, ingressou na Justiça do Trabalho pleiteando o reconhecimento da natureza salarial dos valores em comento. Nesse ponto, cabe um esclarecimento, uma vez que a interessada alega somente ser possível a tributação de tais valores após o encerramento da reclamação trabalhista. Compete à Justiça do Trabalho definir a natureza salarial ou não de determinada verba, mas aquela não é foro competente para decidir acerca de tributação federal, que fica a cargo da Justiça Federal, justamente por ter a União como parte interessada. Sendo assim, quanto a isto, o que chama a atenção não é o rumo que toma a decisão trabalhista, mas sim o fato de a interessada pleitear o reconhecimento de verbas como salariais (que são tributáveis pelo IRPF) na Justiça do Trabalho e, simultaneamente, pretender excluí-las de tributação no Processo Administrativo Fiscal alegando serem de caráter indenizatório.

9.4 Quanto aos pareceres de autoria de doutrinadores trazidos pela defesa, cabe esclarecer que nem mesmo a mais respeitável doutrina pode ser oposta ao texto legal, competindo à autoridade administrativa a aplicação do direito tributário positivo, em face de sua atividade vinculada na forma do art. 142, parágrafo único, do CTN.

9.5 Nesse contexto, tendo em vista as confirmações dos pagamentos pelas pessoas jurídicas listadas e a completa falta de comprovação da natureza indenizatória alegada, deve ser mantida a omissão de rendimentos.

Da multa de ofício de 150%

(...)

10.3 Quanto ao argumento de não haver cometido sonegação e fraude, vejamos resumidamente alguns fatos. Em resposta à intimação no curso da ação fiscal (fl. 64), ao contrário de sua petição na Justiça do Trabalho (fl. 24), a interessada afirma inicialmente nunca ter recebido valores através do Cartão Infinity, seja remuneração mensal ou bônus anual. Já em sua impugnação, a contribuinte não contesta o recebimento das verbas, mas tenta enquadrá-las como verba indenizatória não tributável, ao passo que pleiteava o reconhecimento da natureza salarial (verba tributável) no processo trabalhista. Tal conduta revela que a impugnante tinha consciência não só do recebimento como da natureza

tributável e deliberadamente ocultou tais informações da fiscalização, incorrendo em sonegação e fraude na forma dos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964:

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento."

(...)

Das despesas médicas

11. Em relação à glosa de despesas médicas, a contribuinte apenas reclama da não consideração de cheques nominais a terceira pessoa, alega que os cheques foram emitidos ao portador e posteriormente nominados. Conforme relato fiscal (fl. 349), apenas uma glosa foi realizada por essa razão, sendo despesa informada no valor de R\$ 350,00 para a qual a interessada foi chamada a comprovar o efetivo pagamento à profissional Cybele Crosta e trouxe cheque nominal a Ronaldo de Freitas Monteiro.

11.1 Nessas condições, impossível acatar a dedução, vez que, intimada a comprovar o efetivo pagamento da despesa médica, a fiscalizada não trouxe documento hábil

Nesse sentido dispõe a Súmula CARF 180 que:

Súmula CARF nº 180 Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 Para fins de comprovação de despesas médicas, a apresentação de recibos não exclui a possibilidade de exigência de elementos comprobatórios adicionais. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Entretanto, em razão do advento da Lei nº 14.689/23, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado para estabelecer novo limite ao percentual da multa de ofício qualificada, que passa a ser de 100%, quando não há comprovada reincidência, em substituição ao percentual de 150% que foi objeto dos lançamentos, a saber:

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 majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

[...]

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Ante o princípio da retroatividade benigna, previsto artigo 106, II, “c”, do CTN, a nova legislação deve ser aplicada ao caso dos autos, pois comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Assim, deve-se reduzir a multa qualificada ao novo patamar de 100%, previsto na atual redação do art. 44, §1º, VI, da Lei 9.430/96.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade e violações a princípios constitucionais. Na parte conhecida rejeitar a preliminar de nulidade, rejeitar a prejudicial de mérito da decadência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%, dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura