



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14751.720241/2016-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.490 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2019
Recorrente AURELIANA MARIA CRESPO DE OLIVEIRA SANTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

DEDUÇÕES. PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL. DESPESAS COM INSTRUÇÃO. COMPROVAÇÃO. DEVER DO CONTRIBUINTE.

É dever do contribuinte apresentar documentação comprobatória a respeito das deduções pleiteadas em declaração de ajuste, de modo que somente poderá ser deduzida da base de cálculo do IRPF a importância paga a título de pensão alimentícia quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, cuja existência deverá ser comprovada pelo contribuinte.

Da mesma forma, as despesas com instrução própria e dos dependentes são dedutíveis na apuração do imposto de renda devido apenas nas hipóteses de comprovação dos requisitos estabelecidos na legislação de regência.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. DECLARAÇÕES DE AJUSTE ANUAL.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

O contribuinte é responsável pelas infrações cometidas na apresentação da declaração de rendimentos, ainda que tal documento tenha sido elaborado ou confeccionado por terceiros.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

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)

Carlos Alberto de Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário suplementar de IRPF constituído em virtude de deduções indevidas relativas a despesas com instrução e pensão alimentícia registradas nas Declarações de Ajuste Anual nos anos-calendário 2011, 2012, 2013 e 2014.

Conforme se observa do item 1.2 do *Termo de Verificação Fiscal* de fls. 50/61, a presente autuação foi motivada pela necessidade de comprovação de deduções relativas a:

- (i) pensão alimentícia judicial registradas nas DAA-IRPF dos anos-calendários 2011 a 2014;
- (ii) despesas com dependentes consubstanciadas nas DAA-IRPF dos anos-calendário 2011 a 2013; e
- (iii) despesas com instrução informadas nas DAA-IRPF dos anos-calendário 2011 e 2012.

Em resposta ao *Termo de Início de Fiscalização* (fls. 28) a recorrente dispôs que não possuía comprovantes legais que justificassem as deduções de pensões alimentícias, bem assim que as DAA-IRPF dos anos-calendário 2011 a 2014 haviam sido preenchidas e enviadas por terceira pessoa, e, ainda, que a certidão de casamento a ser entregue oportunamente justificaria a dependência de João Carlos Santos. A recorrente, de fato, disponibilizou cópia da certidão de casamento (fls. 29).

Verificou-se, então, que as deduções com o dependente João Carlos Santos foram realizadas devidamente, justificando-se por se tratar de seu cônjuge. Todavia, constatou-se que as demais deduções de pensão alimentícia e despesas com instrução foram realizadas indevidamente, tendo sido registradas, portanto, em desacordo com a legislação de regência, já que a recorrente não possuía qualquer documentação que as justificassem.

Com efeito, enquanto a infração foi lavrada com base nos artigos 73, 78, 81 e 841 do Decreto n. 3.000/99 – RIR a respectiva multa foi aplicada com fundamento no artigo 44, § 1º da Lei n. 9.430/96, com redação dada pela Lei n. 11.488/2007, sob a justificativa de que a inserção de deduções fictícias nas sucessivas declarações apresentadas, de forma reiterada e sistemática, com o objetivo de reduzir o imposto devido, era prova irrefutável que afastaria qualquer possibilidade de tratar-se de mero erro escusável.

Tendo sido devidamente notificada da autuação, AURELIANA MARIA CRESPO DE OLIVEIRA SANTOS apresentou impugnação (fls. 71/73), sustentando, em síntese, que havia confiado a elaboração de suas declarações a profissional de contabilidade e que não tinha conhecimento das irregularidades ali consubstanciadas, bem assim que pelos documentos juntados não restava dúvidas da sua boa-fé.

Em acórdão de fls. 134/139, a 4ª Turma da DRJ de Curitiba entendeu por julgar o lançamento procedente, mantendo-se o crédito tributário exigido, conforme ementa transcrita abaixo:

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

Exercício: 2012, 2013, 2014, 2015

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES DE TERCEIROS.

O contribuinte é responsável pelas infrações cometidas na apresentação da declaração de rendimentos, mesmo que esta tenha sido elaborada por terceiro.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA.

A prática dolosa e reiterada tendente a reduzir expressivamente o montante do imposto devido para evitar ou diferir o seu pagamento, bem como para a obtenção de restituições indevidas, enseja a incidência da multa qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”.

Regularmente intimada da decisão de 1ª instância em 13.04.2017 (fls. 155) a recorrente apresentou, em 15.05.2017, Recurso Voluntário de fls. 145/149, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do presente Recurso Voluntário, razão por que dele conheço e passo a apreciá-lo em sua alegações de mérito.

De início, note-se que a recorrente apenas reitera as alegações que haviam sido aventadas na peça impugnatória, não tendo suscitando, portanto, qualquer argumento no sentido de refutar a aplicação da multa qualificada com base no artigo 44, § 1º da Lei n. 9.430/96. É importante fazer essa ressalva desde logo por dois motivos: (i) porque a DRJ parece ter entendido que a contribuinte havia requerido a redução da multa, quando, compulsando-se a peça impugnatória (fls. 71/73), não se constata qualquer argumento nesse sentido; e (ii) para que possamos delimitar o campo de análise do recurso, que limitar-se-á apenas às questões ali constantes, não havendo motivos para se adentrar nas razões da aplicação da referida multa.

A recorrente continua por sustentar, portanto, as seguintes alegações:

- (i) Que é funcionária pública e não tem conhecimento técnico a respeito da elaboração das DIRF, pelo que havia acreditado e confiado nos serviços de profissional de contabilidade;
- (ii) Que não sabe se o referido profissional agiu dolosamente ao realizar o registro de deduções indevidas;
- (iii) Que a partir dos documentos anexados não restam dúvidas da sua boa-fé; e
- (iv) Que reconhece os erros apresentados nas elaborações das DIRF, os quais resultaram de mero erro no preenchimento, já que está mais que comprovada a dependência econômica do seu esposo José Carlos Santos e seu filho, sendo, portanto, dedutíveis as despesas com plano de saúde,

relativas ao tratamento do declarante e de dependentes incluídos na declaração.

Antes de adentrarmos nas análises meritórias propriamente levantadas, também é importante dispor, delimitando-se ainda mais o nosso campo de análise, que a presente autuação tem por objeto apenas deduções indevidas de despesas com instrução e de pensão alimentícia judicial. Não se discute, aqui, deduções com despesas com plano de saúde e muito menos despesas registradas em nome do seu esposo. Aliás, a autoridade fiscal inclusive considerou que as deduções de dependente registradas em nome do seu esposo foram realizadas devidamente.

Conforme se verifica das fls. 55/56 do *Termo de Verificação Fiscal* as infrações apuradas correspondem às deduções abaixo discriminadas:

| Ano-calendário / Exercício | Dedução | Valor declarado | Valor comprovado |
|----------------------------|-----------------------------|-----------------|------------------|
| 2011 / 2012 | Despesas com instrução | R\$ 2.958,23 | 0,00 |
| | Pensão alimentícia judicial | R\$ 22.000,00 | 0,00 |
| 2012 / 2013 | Despesas com instrução | R\$ 3.091,35 | 0,00 |
| | Pensão alimentícia judicial | R\$ 24.000,00 | 0,00 |
| 2013 / 2014 | Pensão alimentícia judicial | R\$ 24.000,00 | 0,00 |
| 2014 / 2015 | Pensão alimentícia judicial | R\$ 26.000,00 | 0,00 |

De fato, em relação às deduções de despesas com instrução e de pensão alimentícia judicial a recorrente nada comprovou, quando, a bem da verdade, deveria fazê-lo, nos termos da legislação de regência do Imposto de Renda Pessoa Física que estabelece que todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação. É como prescreve, portanto, o artigo 73 do Decreto 3.000/99 – RIR, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 3.000/99 – RIR/99

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-lei 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).”

As deduções de pensão alimentícia judicial são tratadas pelo artigo 78 do referido Decreto n. 3.000/99 – RIR, conforme se verifica abaixo:

“Decreto n. 3.000/99 - RIR

Art. 78. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida a importância paga a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais (Lei 9.250, de 1995, art. 4º, inciso II).”

Pelo que se pode constatar, apenas na hipótese em que a pensão alimentícia é determinada por decisão judicial ou acordo homologado judicialmente é que a fonte pagadora poderá deduzir da base de cálculo do IRPF. Tanto é assim que o “*PERGUNTAS E RESPOSTAS*” da Receita Federal n. 347/2016 estabelece que as pensões pagas por liberalidade, ou seja, sem que decorram de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente não são dedutíveis por falta de previsão legal.

É nesse sentido que há muito vem se manifestado este Tribunal, conforme se pode atestar das ementas transcrevo abaixo:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 1999

DEDUÇÃO. PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL.

Somente poderá ser deduzida da base de cálculo a importância paga a título de pensão alimentícia quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, cuja existência deverá ser comprovada pelo contribuinte.

[...]

(Processo n. 10821.000631/2002-99. Acórdão n. 2802-000.120, Redator *ad hoc* Jaci de Assis Junior. Sessão de 19.08.2009. Publicado em 05.07.2013).”

A propósito, esta Turma proferiu decisão recente que acaba corroborando essa linha de entendimento. Confira-se:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2012

IRPF. DEDUÇÃO DE PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL.

Apenas podem ser deduzidos na Declaração do Imposto de Renda os pagamentos efetuados a título de pensão alimentícia quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.

Uma vez comprovadas que as pensões alimentícias pagas são frutos de determinação judicial, ficam atendidos os requisitos para dedutibilidade dos valores pagos, devendo ser afastada a glosa efetuada e, conseqüentemente, reestabelecida a dedução.

[...]

(Processo n. 17613.720063/2015-65. Acórdão n. 2201-004.825, Conselheiro Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Sessão de 06.12.2018. Publicado em 10.01.2019).” (grifei).

Já as deduções de despesas com instrução são reguladas pelo artigo 81 do Decreto n. 3.000/99 – RIR:

“Decreto n. 3.000/99

Art. 81. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais) (Lei 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea b).

§ 1º O limite previsto neste artigo corresponderá ao valor de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais), multiplicado pelo número de pessoas com quem foram efetivamente realizadas as despesas, vedada a transferência do excesso individual para outra pessoa (Lei 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea b).

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

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

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

Acontece que a recorrente não fez prova de quaisquer das despesas com instrução pleiteadas como dedução nas Declarações de Ajuste Anual dos anos-calendário de 2011 e 2012, quando, nos termos do artigo 73 do Decreto n. 3.000/99, deveria fazê-lo.

Este Tribunal tem admitido a dedução de despesas com instrução apenas nas hipóteses em que a fonte pagadora comprove o atendimento aos requisitos estabelecidos na legislação de regência. Veja-se:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2000

IRPF. DEDUÇÃO. DESPESA COM INSTRUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

As despesas com instrução própria e dos dependentes são dedutíveis na apuração do imposto de renda devido, quando restarem comprovados os requisitos estabelecidos na legislação de regência.

Afasta-se a glosa das despesas com instrução que o contribuinte comprova ter cumprido os requisitos exigidos para a dedutibilidade.

[...]

(Processo n. 19647.003664/2006-57. Acórdão n. 2003-000.075, Conselheiro Relator Wilderson Botto. Sessão de 25.04.2019. Publicado em 22.05.2009).” (grifei).

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

[...]

IRPF. DEDUÇÃO DE DEPENDENTES E COM INSTRUÇÃO. RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

É dever do contribuinte apresentar documentação comprobatória a respeito das deduções pleiteadas em declaração de ajuste. Portanto, deveria apresentar prova da relação de dependência além do pagamento de despesas com educação, sua ou de seus dependentes relacionados na Declaração de Ajuste Anual.

(Processo n. 10920.000495/2003-08. Acórdão n. 2201-005.063, Conselheiro Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Sessão de 14.03.2019. Publicado em 04.04.2019).” (grifei).

Como dito anteriormente, a recorrente não comprovou quaisquer das deduções, tendo se limitado a afirmar que as irregularidades foram cometidas por terceiro, provocadas por meros erros de preenchimento, do que não restavam dúvida de suas boa-fé. Todavia, devo afirmar que essa tese não tem qualquer amparo jurídico.

Primeiro porque a responsabilidade pelas informações prestadas ao Fisco são de única e exclusiva responsabilidade daquele em nome de quem realizam-se tais atos, ainda que as respectivas declarações sejam elaboradas ou confeccionadas por terceiros. Porque as obrigações tributárias decorrem de lei e não da vontade, de modo que os sujeitos dessa relação são aqueles indicados por lei, não havendo que se falar na transferência de uns para outros por meio de convenções particulares.

As convenções particulares não podem excluir a responsabilidade tributária de alguém que legalmente a tenha. Não podem retirar o sujeito passivo da obrigação tributária do estado de sujeição às consequências do não-cumprimento do dever tributário. Estado de sujeição que é definido pela lei em benefício do sujeito ativo da obrigação, tendo este, portanto, sempre

que ocorra o descumprimento do dever tributário, o direito de ver aplicada contra quem naquele estado de sujeição se encontra, as sanções correspondentes¹.

Em segundo lugar, o descumprimento da legislação tributária ensejará, de plano, a aplicação de sanção, independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. A suposta boa-fé da recorrente é, portanto, de todo irrelevante e, por isso mesmo, não tem o condão de anular a autuação, já que no campo das sanções tributárias a regra geral é que a culpa já é suficiente para a responsabilização do agente, sendo que a necessidade do dolo é que deve ser expressamente exigida, quando assim entender o legislador, tudo isso nos termos do que preceitua o artigo 136 do CTN, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei n. 5.172/66

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Parte da doutrina especializada dispõe que longe de estipular a responsabilidade objetiva o artigo 136 do CTN apenas dispensa a exigência de conduta dolosa como elemento essencial da infração, mas não dispensa a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência). É como pensa Leandro Paulsen²:

“O art. 136 do CTN, ao dispor que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, dispensa o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. Não se requer, portanto, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. Esta (a culpa), por sua vez, é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. [...]” (grifei).

Mas há quem entenda que a responsabilidade elencada no artigo 136 do CTN é objetiva. É nesse sentido que dispõe Sacha Calmon Navarro Coêlho³:

“O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda.” (grifei).

De toda sorte, quero deixar claro que nos termos do artigo 136 do CTN, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência).

A pessoa que, descumprindo o dever geral de diligência que se impõe a todos os integrantes da sociedade, incorre em infração por imprudência, negligência ou imperícia e, por isso mesmo, deve responder em razão da sua culpa. Ainda que não tenha pretendido infringir a legislação, tinha tanto o dever de cumpri-la, agindo de modo diverso, quanto a possibilidade de fazê-lo, de modo que responde, suportando as consequências da infração, por ter agido com

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. vol. II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, P. 433.

² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, P. 55/56.

açodamento, inconsequência, descuido, relaxamento, despreparo técnico ou inaptidão que caracterizam a já referida tríade “imprudência, negligência ou imperícia”.

Aliás, quando no julgamento da impugnação a 4ª Turma da DRJ de Curitiba já havia concluído nesse sentido, conforme se pode verificar dos trechos abaixo transcritos:

“No que diz respeito à alegação de que seu contador teria apresentado suas DAAs contendo erros, sem o seu conhecimento, cumpre destacar que em se tratando de matéria tributária, não importa se a pessoa física deixou de atender às exigências da lei por má-fé, por intuito de sonegação ou, ainda, se tal fato aconteceu por puro descuido, desconhecimento ou culpa de terceiros. A infração é do tipo objetiva, na forma do artigo 136 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172, de 1966):

‘Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.’

Da leitura do dispositivo acima transcrito é possível depreender que a existência da responsabilidade prescinde da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Não há a necessidade de comprovação de intenção ou prejuízo ao fisco, para a caracterização da responsabilidade tributária por infrações. Esta responsabilidade diz respeito a sujeição de alguém às consequências de seus atos, portanto, é o contribuinte o efetivo responsável pelas informações que presta ao fisco.

O contribuinte que, ainda que por erro, insere deduções inexistentes em sua declaração deixa de recolher tributos devidos. Nestes casos, cabe à esfera administrativa aplicar as normas legais, sem poder apreciar quaisquer outras arguições, inclusive as de cunho

subjetivo (erro), tal como ocorre no caso em exame. Desta forma, a análise deve ficar adstrita aos critérios objetivos da legislação e às provas trazidas aos autos, não cabendo ao julgador a análise dos aspectos relativos à culpabilidade do sujeito passivo.”

Por essas razões, não há como se cogitar pela anulação do lançamento em virtude da suposta boa-fé da recorrente, porque, como bem visto, a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente, bastando, para tanto, a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência). As informações que são prestadas ao Fisco são de única e exclusiva responsabilidade daquele em nome de quem realizam-se tais atos, ainda que tenha sido elaboradas ou confeccionadas por terceiros.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do recurso voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega