



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15521.000227/2007-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-011.061 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2024
Recorrente LUCIANO FREITAS MONTEIRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003, 2004, 2005

IRPF. DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS. FALTA DE CONJUNTO PROBATÓRIO SUFICIENTE PARA AFASTAR A GLOSA EFETUADA. PRINCÍPIO DO FORMALISMO MODERADO. DEFERIMENTO

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, e devem se referir às despesas do contribuinte ou de seus dependentes.

O contribuinte não obrou comprovar por documentos idôneos que demonstrem a possibilidade de afastar integralmente as glosa do Imposto de Renda , ainda que em fase recursal, devendo ser mantida a exigência fiscal.

PAF. IRPF. ERRO BASE DE CÁLCULO.

Os PAF. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. FISCO E INTERESSADO. FRAUDE. DOLO, SIMULAÇÃO OU CONLUÍO. IMPROCEDÊNCIA. ARTIGO 9º DO DECRETO 70.235/72.

Para caracterização dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, o fisco deve apontar os elementos que podem caracterizar o ilícito tributário, diante de ocorrência de dolo, simulação ou conluio.

A prova nesse caso deve ser atribuída a quem acusa o ilícito praticado, diante do que dispõe o artigo 9º do Decreto 70.235/72, onde a autuação deverá estar instruída com todos elementos de prova indispensáveis à comprovação da fraude fiscal praticada.

Portanto, não ocorrendo as características de fato e de direito, a acusação do ilícito e a multa qualificada devem ser afastadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para ser corrigida a base de cálculo dos anos-calendários atuados, nos termos da diligência realizada às e-fls. 304/305, e reduzir a multa de ofício para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flávia Lilian Selmer Dias, Wesley Rocha, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Diogo Cristian Denny (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, o conselheiro(a) Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por *LUCIANO FREITAS MONTEIRO*, contra o Acórdão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos de forma minuciosa, tomo por empréstimo o relatório da Conselheira que me antecedeu:

“Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado auto de infração de fls. 172 a 179, em virtude da apuração da seguinte infração:

· Dedução indevida de despesas médicas pleiteadas indevidamente nos Anos-calendário 2002 a 2004, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal e Demonstrativo de Deduções de Despesas Médicas de fls. 166 a 171.

No auto de infração foram apurados com fulcro nos dispositivos legais de fl. 177:

- Imposto de R\$ 9.859,41;
- Multa de 150% no valor de R\$ 14.789,11;
- Juros de mora de R\$ 5.093,53 De forma sucinta, a fiscalização constatou as seguintes irregularidades, conforme Termo de Verificação Fiscal:

Ano Calendário 2002:

- Plano de saúde Ases Ltda não foi comprovado por meio de recibo o valor de R\$ 39,00;
- Hospital de Miracema R\$ 5.591,25 não foram comprovadas a prestação do serviço nem o seu pagamento;
- Valteir Fidelis dos Santos exerce a função de protético R\$ 7.135,00 não foram comprovadas a prestação do serviço nem o seu pagamento;

Ano-Calendário 2003:

- Osmar Passeado Dias Filho R\$ 6.050,00 não foram comprovadas a prestação do serviço nem o seu pagamento;
- Clínica de Diagnóstico e Tratamento Ltda R\$ 5.850,00 notas Fiscal fraudada, segundo circularização efetuada na empresa não Foram comprovadas a prestação do serviço nem o seu pagamento;

Ano-Calendário 2004:

- Francislei Pessanha da Silva R\$ 6.065,00 serviços prestados não tem amparo legal para dedução;
- Osmar Passeado Dias Filho R\$ 5.755,00 não foram comprovadas a prestação do serviço nem o seu pagamento;

(...)

Acórdão de Primeira Instância

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou o lançamento procedente em parte nos seguintes termos:

Mantenha-se o imposto lançado para os anos-calendário de 2003 e 2004 acrescido de multa qualificada de 150% e juros de mora regulamentares;

Altere-se o imposto lançado de R\$ 3.336,41 para R\$ 3.325,68, relativo ao ano-calendário 2002, acrescido da multa qualificada de 150% e de juros de mora regulamentares.

Recurso Voluntário

Cientificado da decisão de primeira instância em 09/12/2008 (fl. 274), o contribuinte apresentou, em 07/01/2009, o recurso de fls. 245 a 259, e aduz os seguintes argumentos:

IDOS FATOS

O Auto de Infração é relativo aos exercícios de 2003 2004 e 2005, sendo alterada a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física por glosa de deduções a título de Despesas Médicas, consideradas como não comprovadas.

2No

exercícios de 2003 e 2005 a fiscalização retirou as Declarações de Ajuste Anual do contribuinte do processamento eletrônico e fez o processamento manual quando da lavratura do Auto de Infração.

Entretanto ao elaborar o Demonstrativo de Apuração do IRPF, não computou o imposto retido pela fonte pagadora dos rendimentos, pago como antecipação.

3- Esse fato é relevante e merece atenção especial, pois Mesmo com as glosas efetuadas o saldo de imposto é negativo e passível de restituição, não tendo a Decisão recorrida Corrigido tal distorção e ilegalidade.

4-Aplicou-se indevidamente Multa qualificada de 150%, com o agravante de que não há base de cálculo para se aplicar penalidade, uma vez que o imposto foi pago antecipadamente.

5-A decisão recorrida é extremamente equivocada, não apreciou os pontos de divergência e as provas apresentados na impugnação.

II-PRELIMINAR

Ratifica-se aqui todas as preliminares levantadas na peça impugnatória e em especial quanto ao demonstrativo de multas que aqui transcrevemos: (...)

O acórdão recorrido ao apreciar as preliminares argüidas abordou o tema cerceamento de defesa e utilizando-se de chavão que já está quase que incorporado no "copiar e colar," o Relator as rejeitou, sem atacar o cerne das alegações, quais sejam: o elemento erro, de vez que o imposto de renda retido pela fonte pagadora e pago por antecipação pelo contribuinte não foi computado no demonstrativo de apuração do imposto apurado. Sendo o saldo do imposto negativo, não há base de cálculo para se aplicar a multa lançada.

Ao rejeitar as argüições de nulidade levantadas se prendeu ao artigo 59 do decreto 70.235 /1972, no sentido de que não ocorreu nos autos vícios insanáveis, quanto à incompetência do agente do ato e preterição do direito de defesa. Mas se as Autoridades Julgadoras entenderam que não houve vícios insanáveis, também não se pronunciaram quanto aos vícios que poderiam ser sanados. Em não declarando a nulidade do lançamento, cabe às Autoridades Julgadoras sanarem o lançamento para que não haja prejuízo ao contribuinte.

Também neste sentido não se pronunciaram. O erro do lançamento sanável ou não, não foi objeto do acórdão recorrido mantendo-se, in totum o erro na base de cálculo do lançamento.

III-DO DIREITO APLICÁVEL E SUA INTERPRETAÇÃO

II.1 Ano-Calendário 2002 Exercício 2003

Com relação as despesas pagas por serviços prestados por Valteir Fidélis dos Santos, a decisão recorrida salienta:

"... após ter sido intimado pela Fiscalização, o mencionado profissional afirmou não exercer a profissão de dentista, mas de protético e que não teria em seu poder nenhum documento que comprovaria os serviços prestados ao interessado."

No decorrer de toda Decisão, salienta pontos esparsos, mas não se atém no cerne, no que efetivamente comprova as alegações de defesa, vez que conforme consta às fl 147, tal profissional declara : "confirmando a emissão do recibo correspondente à prestação de serviço de protético, função a qual exerceu".

Quanto ao fato de serem as despesas relativas a prótese dentária (Recibo de fl. 52), também há amparo legal para sua dedutibilidade.

Está demonstrado no processo que o contribuinte ora recorrente fez tratamento dentário no ano calendário, fato este reconhecido pela própria fiscalização, quando aceita como comprovadas as despesas efetuadas pelo cirurgião dentista Dr. Marcelo Eugênio Azevedo que entre outros serviços colocou "próteses de pinos e blocos coroas de metalo cerâmicas e núcleos metálicos.

Em anexo, Declaração/Requisição do cirurgião dentista, Dr. Marcelo Eugênio Azevedo, requisitante dos serviços de próteses em questão.

A decisão recorrida aceitou o valor R\$ 39,00 relativo ao Plano Ases, mas na sua conclusão não considerou o valor do imposto de renda retido na fonte e pago como antecipação. Em seu demonstrativo partiu do imposto devido de R\$ 1.693,75, incorrendo no mesmo erro constante do Demonstrativo de Apuração, anexo ao Auto de infração.

Tal entendimento estaria correto se a Declaração tivesse sido processada eletronicamente, conforme extrato emitido pela RFB em anexo. E, se ao processar manualmente a AFRF também assim não procedeu, o lançamento é indevido e saldo de imposto de renda a pagar apurado no valor de R\$ 3.325,68, constante da conclusão do Acórdão recorrido totalmente incabível.

Somente para argumentar, se não se questionasse neste Recurso as demais glosas efetuadas, ainda assim, o saldo do imposto de renda apurado seria negativo como a seguir se demonstra:

Base de Cálculo declarada	23.987,71
(+) Total de Infrações	12.726,25
Base de Cálculo do Imposto	36.713,96
Imposto devido	5.019,43
Total de Imposto Pago Declarado –IRRFONTE.....	6.129,07
Saldo Negativo/Imposto a restituir	1.109,64
Imposto já restituído.....	0,00
Imposto a Restituir	1.109,64

Relativamente às despesas pagas ao Hospital de Miracema no valor de R\$ 5.591,25 a glosa não foi impugnada, entretanto, como demonstrado acima, ainda assim não há saldo de imposto pagar e sim a restituir.

Por outro lado, o contribuinte, num primeiro momento não compreendendo o lançamento e seus demonstrativos, foi induzido ao pagamento da parte não impugnada, consoante DARF juntado à impugnação, valor IRPF de R\$ 1.363,56 mais multa e juros totalizando R\$ 3.355,85. Como alegado na impugnação tal recolhimento foi indevido, pois mesmo não impugnando parte da autuação, ainda assim, o saldo de imposto apurado é negativo. Sobre tais alegações, o Acórdão recorrido limitou-se a consignar que: "o autuado, em sua impugnação, concordou com a exclusão dessa dedução, devendo, assim, ser confirmado o labor da fiscalização".

É de se notar, que em momento algum do Acórdão recorrido o débito extinto pelo pagamento foi apreciado e, mais grave ainda, na conclusão do julgamento deste ano calendário foi mantido como Imposto de Renda a pagar apurado R\$ 3.325,68, sem exclusão do débito já pago, quer seja o pago por antecipação, pois retido pela fonte pagadora, quer o pago após o lançamento DARF juntado ao processo.

Do até aqui exposto e comprovado, cabe ratificar o pedido de restituição das parcelas pagas indevidamente e não apreciado pela Autoridade Julgadora de primeira instância, a saber:

Base de Cálculo declarada	23.987,71
(+) Total despesas não Impugnadas.....	5.591,25
Base de Cálculo do Imposto.....	29.578,96
Imposto devido	3.057,31
Total de Imposto Pago Declarado –IRR FONTE.....	6.129,07
Saldo Negativo/Imposto a restituir	3.071,76
Imposto já restituído.....	0,00
Imposto a Restituir	3.071,76

Além deste valor a restituir apurado no Processamento Manual da Declaração de ajuste, considerando a parte impugnada e agora recorrida, no valor de R\$ 3.071,76 e ainda a restituição dos valores pagos indevidamente via DARF de R\$ 3.355,85 num total de R\$ 6.427,6.

II.2 Ano Calendário 2003 exercício 2004

Relativamente aos serviços prestados pelo Doutor Osmar Passeado Dias Filho, reafirma aqui as alegações da peça impugnatória que transcrevemos:

que o profissional talvez por desinteresse declarou não possuir documento, mas não nega a prestação de serviço;

que juntou declaração do Osmar com firma reconhecida confirmando o serviço prestado que não houve manifestação da DRJ sobre tal documento que as falhas nos recibos foram supridas pela declaração de próprio punho do profissional.

Sobre as despesas pagas à Clínica de Diagnóstico e Tratamento Ltda no valor de R\$ 5.850,00, a glosa não foi impugnada, tendo o imposto apurado sido pago e que não foi objeto de apreciação no acórdão recorrido.

II.3 Ano Calendário 2004 Exercício 2005

Reafirmamos que as alegações de defesa apresentadas na impugnação e como já consignado neste, enfatizando, que para proceder a glosa, quarto ao Osmar P Dias Filho se prendeu ao fato de que os documentos, leia-se fichas do paciente, naquela oportunidade não haviam sido localizadas, fato este saneado com o documento juntado ao processo anexo à impugnação e a este recurso.

Fracislei Pessanha da Silva prestou serviços de terapia ocupacional, fato este não contestado nos autos, também não contestado o efetivo pagamento, logo incabível a glosa.

A documentação acostada aos autos é hábil e idônea para a comprovação das despesas efetuadas.

A Declaração de Ajuste do exercício de 2005, também não foi processada eletronicamente, não houve resgate de restituição apurada na Declaração a que o contribuinte faz jus, assim, repita-se, como a Declaração apresentada pelo contribuinte não foi processada eletronicamente, conforme extrato emitido pela RFB, em anexo, e, se ao processar manualmente a AFRF autuante, também assim não procedeu, o lançamento é indevido e o saldo de imposto de renda a pagar apurado o valor de R\$ 3.250,50, constante da conclusão do Acórdão recorrido totalmente incabível.

O Acórdão recorrido na sua conclusão também quanto a este exercício, não considerou o valor do imposto de renda retido na fonte e pago como antecipação, corroborou o lançamento sem qualquer correção.

No Demonstrativo de apuração anexo ao Auto de Infração partiu-se de um valor de imposto pago de R\$ 1.939,39, sem considerar o valor de imposto pago por antecipação, gerando erro na base de cálculo do lançamento.

Somente para argumentar, se não se questionasse neste Recurso as glosas efetuadas, ainda assim, o saldo do imposto de renda apurado seria negativo, como a seguir se demonstra, seguindo a mesma forma de apresentação utilizada pelo Relator:

Base de Cálculo declarada	30.450,86
(+) Total de Infrações	11.820,00
Base de Cálculo do Imposto	42.270,86
Imposto devido	5.189,89
Total de Imposto Pago Declarado –IRRFONTE.....	8.266,77
Saldo Negativo/Imposto a restituir	3.189,87
Imposto já restituído.....	0,00
<u>Imposto a Restituir</u>	<u>3.189,87.</u>

Entretanto, como as glosas efetuadas, neste exercício, foram totalmente impugnadas, ratifica-se o pedido de restituição do imposto pago por antecipação, pois retido na fonte e apurado na sua declaração e, não apreciado pela autoridade julgadora de primeira instância, a saber:

Base de Cálculo declarada	30.450,86
(+) Total de Infrações	0,00
Base de Cálculo do Imposto	30.450,86
Imposto devido	3.297,08
Total de Imposto Pago Declarado –IRRFONTE.....	8.266,77
Saldo Negativo/Imposto a restituir	4.969,69
Imposto já restituído.....	0,00
<u>Imposto a Restituir</u>	<u>4.969,69.</u>

III.4 — Da Base de Cálculo da Multa Aplicada

A metodologia utilizada para aplicar multa está equivocada e desprovida de amparo legal.

(...)

Desta forma, a multa foi aplicada sobre o imposto apurado e não sobre o saldo de imposto a pagar.

Ocorre que a previsão de multa de ofício em caso de declaração inexata só pode ser aplicada em havendo, após a revisão do lançamento de ofício, insuficiência imposta a recolher.

Conclui-se que a multa de ofício é totalmente indevida, pois foi aplicada sobre crédito tributário extinto por pagamento, mesmo após a revisão efetuada pela fiscalização.

Certo é que não há base legal para a multa de ofício para contribuintes que mesmo após a revisão de lançamento, continuem com direito à restituição.

III.5 — Da Qualificação da Multa de Ofício

Reafirma-se aqui as alegações da peça impugnatória, enfatizando:

A justificativa da fiscalização apresentada no Termo de Verificação Fiscal (item 10) para agravamento da multa é de todo ilógica. No processo administrativo fiscal tributário é totalmente descabido, inaceitável e ilegal o agravamento da penalidade baseado em indícios.

A par de tudo que até aqui se demonstrou e provou não há comprovação de fraude ou sonegação como tipificado no art. 71 da Lei 4.502/64.

Assim agindo indicou apenas os fundamentos que lhe pareceram suficientes fazendo eleição arbitrária daquilo que deve ser ou não apreciado.

Não há nos autos prova e muito menos suficiente para agravar a multa. O que, temos justificando a majoração da penalidade, é um frágil relato de entendimento subjetivo, o que por si só, já invalida a multa agravada. Não havendo caracterização do dolo nesta instância tributária não há que se falar em multa agravada.

O julgamento do processo foi convertido em diligência, pela 3ª Turma Extraordinária, no que dispõe a Resolução **2003000.001**, de 24 de abril de 2019, para que a unidade preparadora realize análise do lançamento no que diz respeito à base de cálculo, já que foram identificadas inconsistências, determinando que fosse apresentado novo demonstrativo/planilha com cálculo detalhado apurado do imposto de renda devido para os anos-calendário 2002, 2003 e 2004, levando-se em consideração as bases corretas e as deduções que forem devidas, excluindo-se os valores que já foram pagos.

A diligência restou respondida nas e-fls. 304/305.

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o mérito.

DA AUTUAÇÃO E DO RETORNO DA DILIGÊNCIA

A autuação resulta da Dedução indevida de despesas médicas pleiteadas indevidamente nos Anos-calendário 2002 a 2004.

Analisando as alegações do recorrente, o colegiado anterior compreendeu que haveria erros nos trabalhos de auditoria ao elaborar os demonstrativos de apuração do IRPF e de multa e juros, não tendo sido computado o IRRF como dedução, identificou também nas fls. 179 e 180, que no Campo "B.Cálc. Decl/Consid Infrações" houve confusão de valores entre os anos-calendário 2003 e 2004. De igual forma, ao cotejar as bases declaradas na DIRPF dos anos correspondentes às fls. 25 e 26, verifica-se que a Base de Cálculo contida nas declarações foi invertida ao ser digitada no sistema de auditoria fiscal.

Por bem descrever os fatos, reproduzo parte da Resolução citada:

“DIRPF 2004 ANO-CALENDÁRIO 003

Foi utilizada no cálculo a Base de Cálculo da DIRPF 2005 Ano-calendário 2004 no valor de R\$ 30.450,86 quando o correto seria R\$ 25.513,80.

Também verifica-se que foi invertido o valor do campo " (-) Imposto Pago" que deveria ser R\$ 1.939,39 e foi digitado R\$3.297,08.

CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO	
Base de Cálculo	25.513,80
Imposto	1.939,39
Dedução de Incentivo	0,00
IMPOSTO DEVIDO	1.939,39
IMPOSTO PAGO	
Imposto Retido na Fonte - Titular	6.256,74
Imposto Retido na Fonte - Dependentes	0,00
Carnê-leão	0,00
Imposto Complementar	0,00
Imposto Pago no Exterior	0,00
TOTAL	6.256,74

Contribuinte		Período-Base		
CPF 975.834.647-49		2003		
Nome LUCIANO FREITAS MONTEIRO				
Rendimentos Totais Sujeitos à Tabela Progressiva (Ajuste Anual)				
Mês	Infrapções (R\$)	IRRF s/Dif. (R\$)	Multa (%)	
DEZ	11.900,00		150,00	
Totais em R\$	11.900,00	0,00	150,00	
S.Cálculo Decl./Consolid. Infrapções	Aliq. (%) Parcela a Deduzir Imposto Devido	(-) Imposto Pago (-) I. Pago C. Leão	(-) Dedução Imp. (-) IRRF s/Dif.	Mlt (%) Imp. Anual (R\$)
	27,50	3.297,08		150,00
30.450,86	5.076,90	0,00	0,00	3.297,08
11.900,00	6.569,58			

DIRPF 2005 ANO CALENDÁRIO 2004

Foi utilizada no cálculo a Base de Cálculo da DIRPF 2004 Ano Calendário 2003 no valor de R\$ 25.513,80 quando o correto seria R\$ 30.450,86.

Também verifica-se que foi invertido o valor do campo " (-) Imposto Pago" que deveria ser R\$ 3.297,08 e foi digitado R\$1.939,39.

CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO	
Base de Cálculo	30.450,86
Imposto	3.297,08
Dedução de Incentivo	0,00
IMPOSTO DEVIDO	3.297,08
IMPOSTO PAGO	
Imposto Retido na Fonte - Titular	8.266,77
Imposto Retido na Fonte - Dependentes	0,00
Camê-leão	0,00
Imposto Complementar	0,00
Imposto Pago no Exterior	0,00
TOTAL	8.266,77

Contribuinte		Período Base		
CPF 975.834.647-49		2004		
Nome LUCIANO FREITAS MONTEIRO				
Rendimentos Totais Sujeitos à Tabela Progressiva (Ajuste Anual)				
Mês	Infrapções (R\$)	IRRF s/Dif. (R\$)	Multa (%)	
DEZ	11.820,00		150,00	
Totais em R\$	11.820,00	0,00	150,00	
B.Cálculo Decl./Consolid. Infrapções	Aliq. (%)	(-) Imposto Pago (-) I. Pago C.Leão	(-) Dedução Imp. (-) IRRF s/Dif.	Mlt (%) Imp. Anual (R\$)
	27,50	1.939,39		150,00
25.513,80	5.076,90	0,00	0,00	3.250,10
11.820,00	5.189,89			

O recorrente também alega que o IRRF dos anos-calendário 2002, 2003 e 2004 não foram computados no campo dedução e que teria saldo de imposto a restituir ao utilizar esses valores:

Verifica-se nos autos às fls 57 e 71 comprovantes de rendimentos emitidos pelo Lab Americano de Farmacot S/A CNPJ: 61.150.819/000120 que comprovam que houve retenção de imposto de renda na fonte no ano calendário de 2003 no valor de R\$ 6.256,74 e em 2004 no valor de R\$ 8.266,77. Não localizei nos autos comprovantes do ano calendário 2002.

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL		COMPROVANTE DE RENDIMENTOS PAGOS E DE RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE	
FONTE PAGADORA LAB AMERICANO DE FARMACOT. S.A. - N.Y.			
CNPJ: 61150819/0001-20			
Pessoa Física Beneficiária dos Rendimentos			
ANO	CPF	NOME COMPLETO	
2003	97583464749	LUCIANO FREITAS MONTEIRO	
NATUREZA DO RENDIMENTO			
0561 - RENDIMENTOS DO TRABALHO ASSALARIADO			
2º IMPOSTO RETIDO NA FONTE			
TOTAL DOS RENDIMENTOS		VALORES EM REAIS	
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA OFICIAL			48.194,09
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PRIVADA/FAP			2.370,51
PENSÃO ALIMENTÍCIA			0,00
IMPOSTO RETIDO NA FONTE			6.256,74

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL		COMPROVANTE DE RENDIMENTOS PAGOS E DE RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE	
FONTE PAGADORA LAB AMERICANO DE FARMACOT. S.A. - FARM			
CNPJ: 61150819/0001-20			
Pessoa Física Beneficiária dos Rendimentos			
ANO	CPF	NOME COMPLETO	
2004	97583464749	LUCIANO FREITAS MONTEIRO	
NATUREZA DO RENDIMENTO			
0561 - RENDIMENTOS DO TRABALHO ASSALARIADO			
2º IMPOSTO RETIDO NA FONTE			
TOTAL DOS RENDIMENTOS		VALORES EM REAIS	
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA OFICIAL			55.343,74
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PRIVADA/FAP			3.063,73
PENSÃO ALIMENTÍCIA			0,00
IMPOSTO RETIDO NA FONTE			8.266,77

Diante de todo exposto faz-se necessário converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem se manifeste sobre as incorreções apontadas, requeira documentação comprobatória de retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte ano calendário 2002 e apresente novo demonstrativo/planilha com cálculo detalhado apurado do imposto de renda devido para os anos-calendário 2002, 2003 e 2004, levando-se em consideração as bases corretas e as deduções que forem devidas, excluindo-se os valores que já foram pagos.

A diligência teve resposta positiva tendo a seguinte conclusão nas e-fls.

304/305.

“Contribuinte: LUCIANO FREITAS MONTEIRO, CPF: 975.834.647-49

Trata o processo de auto-de-infração contra pessoa física por dedução indevida de despesas médicas nos anos-calendário de 2002 a 2004.

Após o contribuinte impetrar Recurso Voluntário, o CARF – Conselho de Administração de Recursos Fiscais – retornou o processo em diligência para manifestação sobre o seguinte:

- a) Requerer documentação comprobatória da retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte do ano-calendário de 2002;
- b) Apresentar novo demonstrativo/planilha com cálculo detalhado apurado do imposto de renda devido para os anos-calendário 2002, 2003 e 2004, levando-se em consideração as bases corretas e as deduções que forem devidas, excluindo-se os valores que já foram pagos.

Da retenção do Imposto de Renda na Fonte do ano-calendário de 2002

Intimado, por meio do TIF – Termo de Intimação Fiscal - nº 01, o contribuinte apresentou os Comprovações de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte emitidos pelas empresas LAB AMERICANO DE FARMACOT S/A – NY, CNPJ nº 61.150.819/0001-20 e INVESTPREV SEGUROS E PREVIDÊNCIA S/A, CNPJ nº 17.479.056/0001-73, conforme documentos acostados.

Dos novos demonstrativos

Ano-calendário 2002

Quanto ao ano-calendário de 2002 informamos que as infrações lançadas pela fiscalização estão corretas, levando-se em consideração a base de cálculo, as deduções e valores pagos, limitando-nos apenas a reproduzir o que está no processo.

Após, intimar o contribuinte do resultado da diligência, dando-lhe prazo de 30 dias para manifestação.

B. Cálcl. Decl/Consid	Alíq (%)			
	Parcela a Deduzir	(-) Imposto Pago	(-) Deduc. Imp	Multa (%)
Infrações	Imposto Devido	(-) I Pago C. Leão	(-) IRRF s/Dif	Imp. Aur (R\$)
	27,50			
23.987,71	5.076,90	1.693,75		150,00
12.765,25	5.030,16	0,00	0,00	3.336,41

Ano-calendário 2003

Alterando a base de cálculo e o valor do imposto pago, o novo demonstrativo do ano-calendário de 2003 passa a ser o apurado abaixo.

Ano-calendário 2003

Alterando a base de cálculo e o valor do imposto pago, o novo demonstrativo do ano-calendário de 2003 passa a ser o apurado abaixo.

Aliq (%)				
B. Cálcl. Decl/Consid	Parcela a Deduzir	(-) Imposto Pago	(-) Deduc. Imp	Multa (%)
Infrações	Imposto Devido	(-) I Pago C. Leão	(-) IRRF s/Dif	Imp. Aur (R\$)
	27,50			
25.213,80	5.076,90	1.939,39		150,00
11.900,00	5.211,89	0,00	0,00	3.272,50

Ano-calendário 2004

Alterando a base de cálculo e o valor do imposto pago, o novo demonstrativo do ano-calendário de 2004 passa a ser o apurado abaixo

Aliq (%)				
B. Cálcl. Decl/Consid	Parcela a Deduzir	(-) Imposto Pago	(-) Deduc. Imp	Multa (%)
Infrações	Imposto Devido	(-) I Pago C. Leão	(-) IRRF s/Dif	Imp. Aur (R\$)
	27,50			
30.456,86	5.076,90	3.297,08		150,00
11.820,00	6.549,24	0,00	0,00	3.252,15

Portanto, apurado erros das bases de cálculos, deve ser dado parcial provimento ao recurso voluntário para correção da base de cálculo, conforme a retificação realizada pela autoridade fiscal nas e-fls. 304/305, mantendo-se a autuação nesse aspecto, ao invés de acolher pedido de nulidade, tendo em vista que a materialidade dos fatos geradores do imposto de fato ocorreram, e não houve vício insanável nas inconsistências apuradas, sendo factível a correção dentro das normas tributárias.

DA DEDUÇÃO INDEVIDA DAS DESPESAS MÉDICAS E PENALIDADE APLICADADA

Exigiu-se do contribuinte a apresentação de comprovação da efetividade dos pagamentos havidos com as despesas médicas indicadas e questionadas. Isso porque a Lei nº 9.250/95, em seu art. 8º, inciso II, “a”, e § 2º, incisos I a V, cujos dispositivos seguem abaixo transcritos, estabelece que:

"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;

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

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 Geral de Contribuintes - CGC 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". (grifou-se).

O que restou da decisão de primeira instância

Os demais recibos apresentados, quais sejam, dos profissionais: Walesca Carla de Tofool, Suely das Graças Gonçalves e Sayonara Torres Resende não podem ser aproveitados por ausência do endereço dos profissionais, requisito exigido no art. 8º, II, alínea "a", §2º, III, da Lei nº 9.250, de 26.12.1995

Cumprido destacar que esse julgador tem por praxe examinar as provas de maneira sistemática, onde o conjunto probatório possa formar convicção de que determinada situação possa ter fato ter ocorrido, ou nesse caso, que a prestação de serviços médicos tenham efetivamente realizado.

Assim, foram analisados todos os recibos Juntados aos autos.

Os recibos e a nota fiscal apresentados devem atender às exigências legais, tais como: que os pagamentos sejam especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) de quem recebeu os supostos valores pagos, inscrições nos Conselhos Profissionais indicados (e conferidos no endereço eletrônico dos respectivos Conselhos de Classe).

Esses elementos se ajustam com as exigências da legislação em vigor, bem como às imposições da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme a Instrução Normativa nº 15 de 2001, da SRFB, em seu artigo 46, assim dispõe:

"IN SRF 15, de 2001 INSRF15, de 2001.

Art.46. A dedução a título de despesas médicas é condicionada a que os pagamentos sejam especificados e comprovados com documentos originais que indiquem nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, a comprovação ser feita com a indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento".

No que diz respeito aos comprovantes de pagamento, cito ainda Instrução Normativa nº 1.500, de 2014, da Receita Federal do Brasil, em que seu artigo 97, dispõe o seguinte:

"Art. 97. A dedução a título de despesas médicas limita-se a pagamentos especificados e comprovados mediante documento fiscal ou outra documentação hábil e idônea que contenha, no mínimo:

I - nome, endereço, número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou CNPJ do prestador do serviço;

II - a identificação do responsável pelo pagamento, bem como a do beneficiário caso seja pessoa diversa daquela;

III - data de sua emissão; e

IV - assinatura do prestador do serviço.

Nesse sentido o contribuinte deve comprovar de forma idônea as deduções pretendidas, consoante prescreve o artigo 73 e § I o do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, estabelece que:

"Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a § 2º O disposto na alínea a do inciso II:

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 Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento".

A prova isolada da emissão dos recibos por si só, pode não convencer o julgador, uma vez que os indícios levantados no termo de verificação fiscal de e-fl. 170 e seguintes, são demasiadamente fortes e com diversas informações sobre a não prestação de serviços por parte dos profissionais citados.

DA MULTA QUALIFICADA

A autoridade administrativa entendeu que caberia a multa qualificada em 150%, com base no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Ocorre que a aplicação da multa qualificada contra o contribuinte veio desacompanhada de elementos claros e precisos que pudessem viabilizar a defesa do contribuinte, já que o Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 170/175 descrevem os fatos ocorridos no processo, mas não aponta os elementos que concluíram pela aplicação da multa de 150%, indicando os respectivos fatos conexos à ação ou omissão que embasariam acusação fiscal.

O Acórdão de impugnação de e-fls. 234/240 foram consideradas algumas despesas comprovadas, diante dos serviços efetivamente prestados, mas foi mantido aquilo que não houve comprovação efetiva, diante das diversas alegações de profissionais que não teriam prestado serviços médicos ao recorrente.

Nesse sentido, seria importantíssimo a acusação fiscal indicar quais fatos e em quais circunstâncias a aplicação da penalidade deveria ser devida, não havendo descrição formal da acusação fiscal, apesar de haver fatos que pudessem ensejar a referida pena.

Com isso, evidenciou-se dificuldade do contribuinte de ofertar sua defesa de forma clara e precisa, uma vez que não houve a imputação específica dos fatos necessários para aplicar a multa qualificada.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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.

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

Caberia, portanto, à fiscalização a caracterização de mais elementos que pudesse imputar o *consilium fraudis*, no que diz respeito ao *animus* fraudulento, ou também o *animus simulandi* por parte da contribuinte, ou simplesmente acusar a recorrente do referido ato, para que ela pudesse se defender de forma adequada, nos termos da legislação vigente.

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista Fábio Piovezan Bozza, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: "*dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la*" (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199).

Cumpra esclarecer que, quando há a acusação de uma simulação, existe a *distribuição do ônus da prova*. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". Grifou-se.

Embora o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito seja do interessado/contribuinte, percebe-se que, com o dispositivo acima citado, o legislador quis que, nos casos de caracterização de ilícitos, houvesse uma espécie de '**distribuição do ônus da prova**'. Isso permitiria que a fiscalização também tivesse que suportar o encargo de provar, com elementos indispensáveis, a ocorrência do ilícito.

O jurista Leandro Paulsen, abordando o tema em seu livro que trata da Constituição e do Código Tributário, explica de maneira mais didática os elementos e premissas necessárias para imputar no auto de infração as características fraudulentas:

"A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que '**O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos**'. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 920200.632,

de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. **Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada.**" (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013). *Grifouse.* (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. pág. 882/883)"

Portanto, após os debates e reflexões em sessão de julgamento, verifica-se que a multa qualificada deve ser afastada, uma vez que estão ausentes de forma clara e precisa os elementos de convicção da penalidade aplicada.

Na busca da verdade material, princípio este vinculado ao processo administrativo fiscal, forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, conclusiva por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO** a fim de que seja corrigida a base de cálculo dos anos-calendários atuados, nos termos da diligência realizada às e-fls. 304/305, bem como para desqualificar a multa ofício de 150% para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator