



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.000273/2008-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-002.045 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2020
Recorrente SEBASTIAO DONIZETTI RUY
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003, 2004, 2005

DECADÊNCIA. CONTAGEM DE PRAZO. TERMO INICIAL.

O STJ decidiu que, na hipótese de ocorrer a antecipação do pagamento do imposto, ainda que parcial, o dies a quo deve ser contado a partir da data do fato gerador, conforme prevê § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), devendo o termo inicial da decadência somente ocorrer no último dia daquele ano-calendário, quando se aperfeiçoa o fato gerador. Em caso de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o inciso I, do artigo 173, do CTN.

DEDUÇÕES. DESPESAS MÉDICAS. AUSÊNCIA DE 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.

DEDUÇÕES. DEPENDENTES. SOGRO E SOGRA. POSSIBILIDADE.

O sogro/sogra não pode ser considerado como dependente na Declaração Anual de Ajuste, salvo quando tratar-se de declaração em conjunto, na qual seu filho/filha figure como dependente/declarante, e desde que o sogro/sogra não aufera rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção anual nem esteja declarando em separado. Situação em que o cônjuge dependente ofereceu rendimentos à tributação, caracterizando-se também como declarante.

TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários Administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, 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, Marcelo Rocha Paura e Fabiana Okchstein Kelbert, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 17-28.576, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP) DRJ/SPOII (e-fls. 124/134) que ***manteve integralmente*** o auto-de-infração (e-fls. 3/82), referente aos exercícios de 2003, 2004 e 2005.

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

(...)

O Auto de Infração foi lavrado em 12/08/2008 e cientificado ao contribuinte na data de 13/08/2008, fls.03. Em 12/09/2008, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 95/120, alegando em síntese que:

Em relação ao fato gerador de 2002, ocorreu a decadência, sendo de rigor a extinção do crédito de conformidade com o art. 156. V do Código Tributário Nacional;

Com relação as despesas médicas e odontológicas a Impugnante está anexando os competentes laudos, relatórios de procedimentos e declarações dos mesmos, comprovando a efetividade dos tratamentos efetuados;

As declarações de rendimentos do Impugnante comprovam que o mesmo tinha saldo para efetuar pagamento em dinheiro, o que efetivamente ocorreu;

Transcreve o §1º inciso III, do art. 80 do RIR, para concluir que somente em caso de falta de documentação é que se deve indicar o cheque pelo qual foi efetuado o pagamento;

No presente caso, a Impugnante está apresentando os comprovantes que demonstram claramente as despesas médicas e odontológicas efetuadas em conformidade com o dispositivo supra citado;

A fiscalização presumiu a inidoneidade dos documentos apresentados, sem qualquer prova em contrário, portanto, o Auto de Infração encontra-se fundamentado tão somente em mera presunção, sem demonstrar, como era de sua competência. os elementos que compõem o fato jurídico tributário;

O art. 77 do Regulamento do Imposto de Renda possibilita a dedução por dependente, sendo assim, como se pode verificar pelos documentos juntados, o Impugnante tem o direito de deduzir os valores dos dependentes;

Contesta os juros SELIC aplicados;

A multa aplicada ofende aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco. Isto porque, o valor da multa de até 150%, é de evidente irrazoabilidade e confisco, principalmente, em virtude da Impugnante, em momento algum ter sonegado as informações solicitadas.

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

(...)

Embora o Impugnante alegue que todos os comprovantes foram apresentados e não foram negadas informações ao fisco, temos que referida assertiva não confere com o que se vê nos autos. O contribuinte não apresentou um único comprovante de dependentes, não apresentou cópias de cheques ou extratos bancários que comprovassem a efetivação dos pagamentos. efetuado diligências junto aos profissionais (fls. 77) os mesmos informaram e declararam por escrito (fls. 29,65 e 68) não terem prestados qualquer serviços ao Autuado ou ao seus dependentes.

Dado ciência ao contribuinte, do resultado transcrito no item anterior e solicitados, novamente, esclarecimentos e comprovações dos dependentes e despesas médicas, o contribuinte pediu prorrogação de prazo para atender à fiscalização, por três, vezes, as quais foram concedidas, fls. 80/86 e permaneceu silente.

(...)

DECADÊNCIA.

Razão não assiste ao Impugnante quando alega a decadência do ano-calendário de 2002,

Cabe salientar que os únicos fatos geradores de 2002 lançados no presente Auto Infração referem-se às glosas de despesas médicas não comprovadas e, consideradas suas deduções fraudulentas em face de não comprovação da efetivação dos serviços e confirmação pelos profissionais de que os serviços não foram realizados, tendo inclusive sido aplicada multa qualificada e efetuado processo em separado de representação fiscal para fins penais.

Nas hipóteses de não-apresentação da declaração de rendimentos ou de sua entrega fora do prazo legal e, ainda, nos casos de existência de dolo, ocorre o lançamento de ofício, consubstanciando-se o termo inicial para a contagem do prazo decadencial como o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, os termos do inciso I, do art. 173, do CTN.

(...)

Portanto, toma-se o termo inicial da contagem do prazo decadencial o determinado pelo artigo 173. inciso I. do CTN.

Sendo assim, o ano-calendário 2002 somente poderia ser lançado a partir de 2003. então o termo inicial deu-se em 01/01/2004 (exercício seguinte Aquele em que o

lançamento poderia ter sido efetuado). com termo final em 31/12/2008. Como o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 13/08/2008 (fls. 03), não há que se falar em decadência.

Do. Juros Aplicados—Taxa Selic

O contribuinte se insurge contra a utilização da Taxa SELIC como fator de juros, alegando que a incidência desta sobre o débito apontado no auto não encontra respaldo jurídico.

(...)

A cobrança de juros de mora em percentual equivalente a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais, acumuladas mensalmente, foi fixada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, artigo 13, portanto sua cobrança não é ilegal.

(...)

Desta forma, embora o inconformismo do contribuinte acerca da aplicação da taxa SELIC ao levantamento, a mesma deve subsistir por possuir previsão legal.

Multa. Efeito confiscatório.

(...)

A multa de lançamento de ofício, que tem caráter punitivo e não meramente moratório, aplicada sobre o valor do tributo cuja falta de recolhimento se apurou e, em outros fraudes se detectou, está em consonância com a legislação de regência, sendo o percentual de 75% ou 150% legalmente previsto. Não se pode, no âmbito administrativo, reduzi-lo ou alterá-lo por critérios puramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade, tendo em vista o caráter vinculado da atividade fiscal (único do artigo 142 do CTN).

(...)

A multa de 20%, reivindicada pelo impugnante, prevista no artigo 61 da Lei 9.430/1996, refere-se à multa de mora, não se confundindo com a decorrente do lançamento de ofício, sendo inaplicável ao caso presente. Cabível, portanto, a multa em conformidade com o art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

(...)

Em sede de recurso administrativo, (e-fls. 139/167), a recorrente, alega a incidência de decadência e, no mérito, basicamente, reitera os argumentos de sua peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Matéria em Julgamento

A matéria em julgamento no presente recurso voluntário são:

- glosas de deduções com **despesas médicas no valor global de R\$ 14.700,00, relativas ao exercício 2003;**

- glosas de deduções com **despesas médicas e dependentes no valor global de R\$ 17.594,00, relativas ao exercício de 2004;** e

- glosas de deduções com **despesas médicas e dependentes no valor global de R\$ 13.246,76, relativas ao exercício de 2005.**

Preliminar

Decadência

O recorrente, em apertada síntese, afirma que a Turma Julgadora entendeu que a não comprovação do efetivo pagamento foi suficiente para demonstrar a má-fe do contribuinte, logo a ocorrência de dolo, fraude e simulação.

Assevera que este Conselho não admite a presunção de dolo, fraude ou simulação, pela simples não comprovação do pagamento dos serviços médicos deduzidos em Declaração de Ajuste Anual, sendo assim, a contagem do prazo decadencial deve seguir a sistemática prescrita no §4º do artigo 150 do CTN. Como o prazo de lançamento é de 5 (cinco) anos, se o ano-calendário e de 2002 caberia ao Poder Público fazer o lançamento até 31 de dezembro de 2007, sendo que a ciência da infração somente ocorreu em agosto de 2008, portanto, consumada a decadência.

Inicialmente, impõe-se esclarecer que, nos lançamentos por homologação, como é o caso do IRPF, o prazo decadencial para a constituição de crédito tributário extingue-se em 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, **desde que tenha sido efetuado pagamento antecipado de parte do imposto e que não tenha sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação**, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional CTN, in verbis:

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 (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 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.

Agora nas hipóteses de ausência de pagamento **ou nos casos de dolo, fraude e simulação**, a contagem do prazo quinquenal inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte

àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, do CTN, conforme transcrição a seguir:.

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;

Nesse sentido temos a decisão proferida no REsp nº 973.733/SC, julgado na sistemática prevista no art. 543C do Código de Processo Civil CPC, cuja emenda encontra-se parcialmente transcrita a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.

IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel.

Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

Já o fato gerador do IRPF, como se sabe, é complexivo ou periódico, vez que compreende a disponibilidade econômica ou jurídica adquirida pelo contribuinte em determinado ciclo que se inicia no dia primeiro de janeiro e se finda no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário. Embora apurado mensalmente, está sujeito ao ajuste anual quando é possível definir a base de cálculo e aplicar a tabela progressiva, aperfeiçoando-se no dia 31/12 de cada ano-calendário.

Na autuação em comento, a autoridade lançadora aplicou multa de ofício qualificada de 150% para todas as glosas de despesas médicas do ano-calendário de 2002. Diferentemente do que afirma o recorrente, a qualificação da multa não se deu em “frágil presunção” ou simplesmente porque o interessado não comprovou o pagamento dos serviços médicos, mas sim porque ***após diligências*** promovidas pela autoridade lançadora, junto aos prestadores de serviços, ***estes informaram que não receberam valores e que não prestaram quaisquer serviços a Sebastião Donizetti Ruy***, conforme descrito no Termo de constatação Fiscal (e-fls. 80/82).

Desta forma, correta a aplicação da regra constante do artigo 173, I do CTN, ao ano-calendário 2002, que pela própria contagem feita pelo sujeito passivo, fica demonstrado que aquele ano-calendário não foi atingido pelo instituto da decadência.

Pelo exposto, ***rejeito a preliminar de decadência.***

Mérito

Deduções com despesas médicas e odontológicas

O recorrente em sua defesa alega, em síntese, que os recibos apresentados se referem efetivamente a despesas médicas e odontológicas despendidas para si e seus dependentes, sendo indevida a glosa existente. Afirma que anexou os competentes laudos, relatórios de procedimentos médicos e declaração dos mesmos, comprovando a efetividade dos tratamentos efetuados e que de acordo com sua declaração de rendimentos comprova que tinha saldo para efetuar o pagamento em dinheiro, demonstrando o absurdo cometido pela fiscalização. Aduz que a autoridade administrativa lavrou o auto-de-infração tendo, exclusivamente, por supedâneo, mera presunção.

De início, convém reproduzir trechos do Termo de Constatação Fiscal, constante do respectivo auto-de-infração (e-fls. 80/82):

...efetuiu diligência junto ao profissional Jorge Straus Alves da Costa Miranda, CPF n. 195.648.486-87 e o mesmo em Termo de Declaração/Esclarecimentos emitido naquela data declarou que no período de 01/01/2002 a 31/12/2006 não prestou qualquer serviço profissional a VSa. ou dependentes, não tendo recebido qualquer valor correspondente ao exercício da profissão de dentista,...

que essa fiscalização efetuou diligências junto a Fundação Felice Rosso, CNPJ n. 17.214.149/0001-76 e Semi Ramis Bedran, CPF n. 223.152.686-72, através de Mandados de Procedimento Fiscal de Diligência e Termos de Intimação, sobre possíveis pagamentos efetuados por VSa.e os MESMOS responderam informando a inexistência de prestação ...

Destaco também trecho do relatório do Acórdão de piso (e-fls. 130), in verbis:

...solicitados, novamente, esclarecimentos e comprovações dos dependentes e despesas médicas, o contribuinte pediu prorrogação de prazo para atender à fiscalização, por três, vezes, as quais foram concedidas, fls. 80/86 e permaneceu silente.

Face ao constatado durante o procedimento fiscal, atos que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, a autoridade lançadora formalizou a Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP, consubstanciada no processo administrativo nº 15956.000274/2008-42.

Bem, o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, à necessidade de o contribuinte comprovar, após regularmente intimado, a transferência do numerário em função das despesas com profissionais da área médica de que pretendeu se valer por meio de recibos apresentados à Fiscalização.

Antes de iniciarmos 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 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 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 adicionais para a comprovação da efetiva realização dessas despesas, se assim entender necessário.

Em regra, a apresentação de recibos como forma de comprovação das despesas médicas, a teor do que dispõe o art. 80, § 1º, III, do RIR/1999, ***pode ser considerada suficiente, mas não restringe a ação fiscal apenas a esse exame.***

Havendo qualquer dúvida quanto às deduções declaradas pelo contribuinte, a autoridade lançadora, tem não só o direito mas também o dever de exigir provas adicionais da efetividade da prestação dos serviços.

Cabe esclarecer que os recibos, porquanto manifestações unilaterais, não se prestam à comprovação inequívoca da ocorrência dos fatos neles descritos, como pretende a recorrente.

Os recibos e as declarações de pagamento contêm uma declaração de fato, o que faz com que **tenham aptidão para provar a declaração, mas não o fato declarado**, conforme dicção do parágrafo único do art. 408 do CPC:

“Art. 408. As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato.”

Esse dispositivo legal também esclarece que os recibos e as declarações de pagamento presumem-se verdadeiros somente em relação àqueles que participaram do ato.

O vigente Código Civil (CC - Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) também disciplina o limite da presunção de veracidade dos documentos particulares e seus efeitos sobre terceiros:

“Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

Parágrafo único. Não tendo relação direta, porém, com as disposições principais ou com a legitimidade das partes, as declarações enunciativas não eximem os interessados em sua veracidade do ônus de prová-las.

(...)

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público. (grifos nossos)

Em síntese, como não há presunção de veracidade do recibo, perante o Fisco, a este documento atribui-se ordinário valor probatório.

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.

Constam nos autos recibos, orçamentos de serviços odontológicos e comprovantes de rendimentos do interessado (e-fls. 35/58), com os quais o interessado tenciona fazer prova da prestação de serviços médicos.

Também constam dos autos declarações, firmadas pelos profissionais que supostamente teriam prestado os serviços médicos e odontológicos ao sujeito passivo e seus

dependentes, nas quais **os mesmos informam que não prestaram os respectivos serviços** (e-fls. 30, 66 e 70).

Da análise de toda a documentação acostada, entendo que os recibos e orçamentos apresentados, por si só, neste caso particular, **não são suficientes para comprovar a efetividade da prestação de serviços**.

Considerando as especificidades desta autuação fiscal, bem como o constante do termo de constatação fiscal, do relatório da respectiva RFFP e tudo o mais que consta dos autos, entendo que o recorrente **não logrou êxito em comprovar a efetividade da prestação dos serviços médicos** com àqueles profissionais, e, neste caso, **tenho que a manutenção do lançamento é um imperativo**, alinhando-me à conclusão da decisão de piso.

Isto posto, **mantenho integralmente as glosas com deduções de despesas médicas**.

Das deduções com dependentes

O interessado afirma que pelos documentos juntados, teria direito de deduzir os valores dos dependentes, sendo improcedente o auto-de-infração neste aspecto. Assevera que pela leitura do auto-de-infração, é impossível encontrar o real motivo considerado como dedução indevida de dependentes.

Bem, a fim de tentar elucidar a questão transcreveremos os trechos constantes da descrição dos fatos e enquadramento legal (e-fls. 6) e do termo de constatação fiscal (e-fls. 81) que trataram do assunto na presente autuação.

Descrição dos fatos e enquadramento legal

Efetuamos a glosa de deduções com dependentes, pleiteadas indevidamente, conforme apurado em trabalhos de fiscalização de acordo com Termo de Constatação e de Intimação Fiscal de 16/05/2008 e relação de documentos que são parte integrante do auto de infração. Glosa ajustada por acatamento da genitora do contribuinte nos anos-calendário fiscalizados por ausência de registros de rendimentos nos sistemas da Receita Federal do Brasil e ajustada por decadência com relação aos fatos referentes ao ano-calendário de 2002 sem intuito de fraude.

Até a data da emissão do auto de infração não houve manifestação documental por parte do contribuinte sobre essas infrações.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2003	R\$ 2.544,00	75,00
31/12/2004	R\$ 1.272,00	75,00

Termo de constatação fiscal

...referente à comprovação de dependência das pessoas solicitadas, V.Sa. apresentou cópia de Certidão de Casamento própria, que não é suficiente para tal...

...que deverá ser glosado o valor declarado a título de dedução por dependência, ... de David Gonzaga de Mello e Izabel Rosa Campos, sogros, estes por falta de previsão legal, conforme abaixo:

Analisando todo o contexto, podemos concluir que a ***glosa se deu em relação a dedução com os sogros do recorrente, referente ao exercício 2004 e com a sogra, no exercício 2005.*** Podemos inferir também que foram acatados pela autoridade lançadora como dependentes, sua mãe, esposa e filha.

A despeito da fundamentação contida no auto-de-infração, acerca da possibilidade de sogro e sogra poderem figurar como dependentes, fazemos as considerações a seguir:

O inciso VI, do artigo 77, do Decreto nº 3.000/99, elenca as pessoas que podem ser consideradas como dependentes do declarante.

DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999.

Art. 77. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, ***poderá ser deduzida do rendimento tributável a quantia equivalente a noventa reais por dependente*** (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).

§ 1º ***Poderão ser considerados como dependentes***, observado o disposto nos arts. 4º, § 3º, e 5º, parágrafo único (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35):

I - ***o cônjuge***;

II - ***o companheiro ou a companheira***, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

(...)

VI - ***os pais***, os avós ou os bisavós, ***desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal***;

(...)

Como se pode verificar, neste rol de pessoas, não consta a figura dos sogros, não podendo os mesmos, em regra, serem considerados como dependentes.

Apesar disto, a Receita Federal estabelece a forma e condições para que na constância da sociedade conjugal, ***quando os dois cônjuges/companheiros estejam obrigados a apresentar a declaração***, possam fazê-lo em conjunto, conforme disposto no artigo 8º do RIR, in verbis:

Art. 8º Os cônjuges ***poderão optar pela tributação em conjunto de seus rendimentos***, inclusive quando provenientes de bens gravados com cláusula de incomunicabilidade ou inalienabilidade, da atividade rural e das pensões de que tiverem gozo privativo.

(...)

§ 3º ***O cônjuge declarante poderá pleitear a dedução do valor a título de dependente relativo ao outro cônjuge.***

Isto posto, podemos inferir que um cônjuge/companheiro somente poderá figurar na declaração do outro em uma das duas situações, quais sejam: i) como dependente (incisos I e II, do art. 77 do RIR); ou ii) como declarante e dependente (§ 3º, do art. 8º do RIR).

Certamente, a opção pela declaração em conjunto, não retira direitos que o declarante teria se a fizesse em separado, garantindo, assim, o direito de ter como dependentes os pais nas condições estabelecidas na legislação em comento.

Nessa hipótese, os pais do cônjuge/companheiro que figurou como declarante e dependente do outro cônjuge constarão, na declaração em conjunto, como pais da declarante e dependente.

Sendo condição imprescindível, para implemento da situação acima, ***que ambos os cônjuges tenham auferido e declarado seus rendimentos.***

Com o intuito de esclarecer esta situação o Perguntas e Respostas da Receita Federal, do ano de 2006, explica o seguinte:

075-Como declara o contribuinte casado?

O contribuinte casado apresenta declaração em separado ou, opcionalmente, em conjunto com o cônjuge.

(...)

Declaração em conjunto

É apresentada em nome de um dos cônjuges, abrangendo todos os rendimentos, inclusive os provenientes de bens gravados com cláusula de incomunicabilidade ou inalienabilidade, e das pensões de gozo privativo.

A declaração em conjunto supre a obrigatoriedade da apresentação da Declaração de Ajuste Anual a que porventura estiver sujeito o outro cônjuge.

318-Para efeito de dedução, os dependentes próprios de um dos cônjuges ou companheiros podem ser considerados na declaração do outro cônjuge ou companheiro?

Não. O contribuinte pode efetuar apenas as deduções correspondentes a seus dependentes próprios.

Assim, somente se um cônjuge ou companheiro apresentar declaração em conjunto onde estejam sendo tributados rendimentos de ambos os cônjuges ou companheiros, seus dependentes próprios podem ser incluídos na declaração apresentada em nome do outro cônjuge ou companheiro. Contudo, se o cônjuge ou companheiro apresentar declaração em separado, os seus dependentes próprios só podem constar em sua declaração de rendimentos.

329-A sogra ou sogro podem ser considerados dependentes na declaração do genro ou nora?

De acordo com a Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, os pais podem ser considerados dependentes na declaração dos filhos, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção anual (R\$ 13.968,00).

O sogro ou a sogra podem ser dependentes, desde que seu filho ou filha estejam declarando em conjunto com o genro ou a nora, e desde que o sogro ou a sogra não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção anual (R\$ 13.968,00), nem estejam declarando em separado.

Ressalto que o entendimento acima esposado é a forma como ***majoritariamente vêm decidindo este Conselho***, cito como exemplos os Acórdãos nº 9202-007.833 – 2ª Turma CSRF, de 25/04/2019; 9202-008.157 – 2ª Turma CSRF, de 22/08/2019; e 2002-000.984 – Turma Extraordinária / 2ª Turma do CARF, de 24/04/2019.

No presente caso, pela simples verificação de suas Declarações de Ajuste Anual (e-fls. 22/27), para os exercícios de 2004 e 2005, podemos constatar que não se tratam de declarações em conjunto e nem constam dos autos documentos que possam fazer prova em contrário a este fato.

Por todo o exposto, ***mantenho integralmente as glosas com deduções de dependentes.***

Dos juros Selic aplicados

Sem adentrar nos argumentos expendidos pelo interessado referente a este tema, informamos que o assunto é objeto da Súmula nº 4 deste Conselho:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Portanto, ***nenhum reparo a ser feito neste ponto.***

Da multa qualificada e seu caráter confiscatório

Assevera o interessado que a qualificação da multa lastreou-se na presunção de dolo, fraude ou simulação, pela falta de comprovação do efetivo pagamento dos serviços médicos. Tal presunção não é suficiente para ensejar a aplicação da multa de 150%, sendo totalmente ilegal a sua aplicação, bem como ofende aos princípios da razoabilidade e da proibição do confisco.

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 2004 e 2006 o autuado **declarou deduções inexistentes com a intenção deliberada de aumentar os valores a restituir**.

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. 72 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.

O recorrente informou em suas Declarações de Ajuste Anual (DAA), despesas médicas e odontológicas consideradas inexistentes pela autoridade lançadora, em virtude das diligências promovidas por ela, nas quais os prestadores de serviços firmaram declarações informando que não prestaram quaisquer serviços ao interessado ou ao seus dependentes, fato este que não foi contradito pelo mesmo, bem como não logrou êxito em fazer prova em contrário a estas afirmações.

Não há dúvidas de que foi beneficiado pelas despesas fraudulentas, que culminaram com a redução de seu imposto devido.

Considerando que o conjunto probatório dos autos é suficientemente consistente para comprovar a correção do enquadramento nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, promovido pela autoridade lançadora.

Voto pela **manutenção da multa qualificada aplicada no patamar de 150%**.

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar arguida e, no mérito, **NEGO-LHE PROVIMENTO**, nos termos do voto em epígrafe.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura

