



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10580.731522/2011-98
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2801-003.953 – 1ª Turma Especial
Sessão de 22 de janeiro de 2015
Matéria IRPF
Recorrente ANGELA AUGUSTA SANTOS RIBEIRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

PERCENTUAL DE MULTA. LEGALIDADE. LEI 9.430/1996. SÚMULA CARF Nº 2. ARTIGO 26-A DO PAF.

Constatada a existência de infração à legislação tributária, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, no percentual estabelecido legalmente. A compatibilidade da lei com o sistema constitucional não é matéria a ser tratada em sede de julgamento administrativo, conforme o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.941/2009. Ademais, conforme sua Súmula nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

REITERAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE DEDUÇÕES. MULTA. QUALIFICAÇÃO. APLICABILIDADE.

A multa no percentual de 150% é a espécie de multa que tem por conteúdo a qualificação da penalidade. Deve ser aplicada quando a Administração Fiscal demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco. Por outro lado, a glosa de despesas porque o contribuinte não comprovou a efetividade do pagamento ou da prestação do serviço, não autoriza sua aplicação.

A aplicação da multa é cindível, no lançamento, podendo-se aplicar a determinadas infrações, onde se demonstra a inclusão de deduções inexistentes, com o claro intuito de obter restituições maiores que o devido, o percentual qualificado, e a outras infrações, apuradas a partir da mesma declaração, porém apenas pela falta de comprovação mediante documentação hábil e idônea, o percentual de 75%.

DIRPF. APURAÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/01/2015 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 22

/01/2015 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 27/01/2015 por TANIA MARA PASCHO

ALIN

Impresso em 28/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O imposto sobre a renda é sujeito ao lançamento por homologação, conforme artigo 150 do CTN, sendo o lançamento de ofício suplementar. Portanto, aquilo que foi apurado na declaração de ajuste anual pela contribuinte permanece, descontando-se do imposto apurado em procedimento de ofício o imposto já declarado como devido. Em relação ao imposto retido na fonte, a contribuinte já recebera a restituição pleiteada.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para que, em relação às infrações de glosa de previdência oficial (R\$ 276,36) e glosa de despesas médicas (R\$ 61.781,20), seja aplicada a multa de 75%, mantendo-se a multa de 150% em relação às demais infrações, nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin – Presidente.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, José Valdemir da Silva, Adriano Keith Yjichi Haga, Marcelo Vasconcelos de Almeida e Marcio Henrique Sales Parada. Ausente o Conselheiro Flavio Araujo Rodrigues Torres.

Relatório

Em desfavor da contribuinte acima identificada foi lavrado Auto de Infração relativo ao **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física**, anos calendário de 2006 a 2009, exercícios, respectivamente, de 2007 a 2010, onde foi exigido o total de R\$ 65.133,80 a título de imposto, acrescido de multa proporcional no percentual de 150%, no importe de R\$ 97.700,71 e mais juros de mora calculados pela Selic.

Narra a Autoridade Fiscal responsável pelo lançamento que a contribuinte fora regularmente intimada a comprovar a efetividade de diversas deduções que fizera constar em suas DIRPF, nos exercícios supracitados. (Termo e AR nas folhas 23 a 25).

O atendimento à intimação foi parcial, levando a Fiscalização a registrar o motivo das glosas no Termo de Verificação Fiscal que consta das folhas 86 e seguintes. Foram glosadas despesas com previdência oficial e privada, dependentes, instrução, médicos e afins e pensão alimentícia, que "*reduziram indevidamente a base de cálculo do imposto*", como consta do quadro resumo na folha 08.

Inconformada com o lançamento, a contribuinte apresentou impugnação na folha 94, onde manifestou-se, essencialmente, contra a aplicação da multa no percentual

qualificado de 150%. Além disso, em "aditivo" apresentado em 16/11/2011, disse que na apuração do imposto devido o Auditor Fiscal não considerara o valor do imposto de renda retido na fonte, "comprovado", e assim faz demonstração de como seria o valor correto, inclusive apurando valor a restituir em alguns dos anos em comento.

Tendo em conta a concordância parcial da Impugnante, com apuração de imposto devido nos anos de 2006 e 2007, a DRFB elaborou demonstrativo de "cobrança transferida" para outro processo, conforme folhas 110/111.

Em análise, a DRJ em Salvador/BA, resumidamente, assim dispôs:

O imposto na fonte não poderia ser deduzido, como pretende a impugnante, pois já foi anteriormente aproveitado e restituído. E para obter tais restituições, informara deduções exageradas, sistemáticas e repetidas em diversos exercícios, despesas não realizadas nem justificadas, circunstâncias que estabelecem firmemente que prestara declarações fraudulentas. A prática reiterada da irregularidade por si só já basta para revelar o dolo, especialmente quando associada aos valores significativos das restituições obtidas indevidamente. Diante destas evidências, os indícios deixam de ser indícios e se transformam em prova da fraude. Não se trata, portanto, de presunção, mais de ilação lógica com base em fatos. E contra fatos somente outros fatos. Mas a contribuinte, beneficiária direta da fraude, traz apenas a alegação de que a culpa seria de terceiros, o que não basta.

Decidiu-se então pela manutenção das glosas efetuadas e da multa no percentual aplicado de 150%, julgando-se improcedente a impugnação, inclusive quanto à alegação de apuração incorreta em relação à não consideração de imposto retido, reputando-se procedente a autuação fiscal.

Cientificada dessa decisão em 17/03/2012, conforme consulta AR na folha 132, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 12/04/2012, com protocolo na folha 120.

Em sede de recurso, repete a impugnação, assim manifestando-se, em suma:

- diz que na apuração do imposto devido, em lançamento de ofício, não foram consideradas as importâncias relativas ao imposto de renda retido pelas fontes pagadoras.

- completa que a despeito do que afirmou a DRJ, foram enviadas Notificações de Lançamento, anexando uma cópia relativa ao ano/exercício 2007/2008 (fl. 129), exigindo-lhe a devolução de restituição indevida, o que rebate o argumento de que não se pode considerar na apuração imposto que já fora restituído.

- diz ainda que não restou demonstrado o "evidente intuito de fraude" nem o dolo necessários para qualificação da multa aplicada.

PEDE, então, que seja acolhido seu recurso para julgar improcedente o lançamento efetuado e a qualificação da multa, registrando que para o "imposto e multa remanescentes" requereu parcelamento, na forma da legislação aplicável.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e, atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro a seguir é a identificada após a digitalização do processo, transformado em meio eletrônico (*arquivo.pdf*).

No mérito, a Contribuinte manifesta-se contrariamente à aplicação da multa duplicada, no percentual de 150%, entendendo que não estaria caracterizado o “*evidente intuito de fraude*”, alegado pela Fiscalização tampouco demonstrado o dolo específico na conduta do agente. Bem, a insurgência concentra-se, então, na qualificação da multa, como resume seu pedido.

Por outro lado, demonstra reconhecer e estar conformada com as glosas perpetradas pela Fiscalização, nada alegando contrariamente.

O Regulamento do Imposto de Renda em seu artigo 73, comanda o seguinte:

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

§ 1.º 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 n.º 5.844, de 1943, art. 11, § 4.º).

DA MULTA APLICADA.

A partir do Termo de Verificação Fiscal, observo que a contribuinte declarou deduções com previdência oficial que foram praticamente todas comprovadas mediante DIRF e comprovante de rendimentos expedidos pelas fontes pagadoras.

Em relação à previdência privada, declarou certa dedução com Icatu Hartford Seguros S/A PGBL, nos quatro anos observados. Em relação a nenhum deles apresentou comprovação. Não é razoável que pague uma previdência privada, para fruir benefícios futuros, e não tenha um comprovante em sua posse nem como obtê-lo, mesmo para sua garantia. Foram valores de R\$ 12.000,00; R\$ 8.520,00; R\$ 11.000,00 e R\$ 15.480,32, respectivamente, de 2006 a 2009.

Em relação aos dependentes, as glosas deveram-se à idade dos filhos, que superaram 24 anos. Houve também a inclusão indevida de um "menor pobre", que não se justificou, em 2007. Todos os dependentes declarados foram glosados, no período verificado.

Em relação às despesas com instrução, que referir-se-iam à própria declarante e aos indevidos dependentes supracitados, todas foram glosadas e as despesas médicas foram comprovadas em percentuais mínimos em relação ao total declarado.

Por fim, não há qualquer justificativa para a inclusão de dedução com pensão alimentícia judicial, nos importes de R\$ 24.400,00, R\$ 18.270,00, R\$ 21.840,00 e R\$ 21.840,00, respectivamente, de 2006 a 2009.

Na declaração de ajuste das pessoas físicas, analisa-se as mutações patrimoniais, relativas aos ingressos de renda, podendo ser deduzidas algumas despesas, referentes a decréscimos desse mesmo patrimônio.

Segundo CARRAZZA, que sublinho para destacar:

“...renda é a disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos...é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. (CARRAZZA, Roque Antônio, A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. RDDT 154, jul/2008, p. 109 Apud PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.282)

Também de ser destacado que o imposto sobre a renda é tributo sujeito a lançamento por homologação, o que significa dizer, conforme artigo 150 do Código Tributário Nacional – CTN, que compete ao sujeito passivo verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e efetuar o pagamento no prazo, cabendo ao Fisco apenas a conferência da apuração e do pagamento realizados.

Feitas essas considerações, passemos ao caso concreto do recurso.

A lei 4.502/64, art. 72, conceituou fraude como “*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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*”

Já por dolo ou conduta dolosa entende-se:

“...a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso... é saber e querer a realização do tipo objetivo de um delito. O dolo é, de certo modo, a imagem reflexa subjetiva do tipo objetivo da situação fática representada normativamente. A conduta dolosa é mais perigosa – e deve ser punida mais gravemente – do que a culposa.” (PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro, 6 ed. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p.113, Apud PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p. 1062)

Para análise do dolo, importante então verificar o aspecto subjetivo do agente e a contribuinte declarou-se "economista, contador, administrador e afins", empregada de empresa privada.

A motivação para a qualificação da multa foi a seguinte, conforme TVF (fl. 89):

Ressalte-se que os lançamentos de deduções para as quais não há comprovação, na forma como está demonstrado no presente termo, repetidamente durante os quatro anos calendário fiscalizados, demonstram prática fraudulenta voltada à obtenção de valores de restituição mais elevados através da redução da base de cálculo do tributo, o que justifica ... a aplicação de multa qualificada de 150%.

Temos entendido nesta Turma Especial que não é a reiteração que autoriza a qualificação da multa, podendo ser aplicada inclusive quando se constate a infração em apenas um ano calendário, desde que demonstrado o evidente intuito de fraude e a ocorrência do dolo.

Também entendo que a aplicação da multa é cindível, no lançamento, podendo-se aplicar a determinadas infrações, onde se demonstra a inclusão de deduções inexistentes, com o claro intuito de obter restituições maiores que o devido, o percentual qualificado, e a outras infrações, apuradas a partir da mesma declaração, porém apenas pela falta de comprovação mediante documentação hábil e idônea, o percentual de 75%. Não raro as Autoridades Fiscais empregam esse raciocínio, em sua autuações.

Encontra-se na jurisprudência deste CARF o seguinte entendimento, expresso no Acórdão abaixo transcrito, à guisa de exemplo:

Acórdão 2802 - 003.180 – 2ª Turma Especial

Sessão de 08 de outubro de 2014

DESPESAS MÉDICAS. INSUFICIÊNCIA DE PROVA NÃO SE CONFUNDE COM INEXISTÊNCIA DA DESPESA, HÁBIL A ENSEJAR A QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

Não se confunde a insuficiência de prova das despesas médicas, apta a amparar a glosa das respectivas deduções lançadas na Declaração de Ajuste, com a prova da sua inexistência, hábil a ensejar a conclusão pela natureza dolosa da conduta do contribuinte, de modo a justificar a imposição da multa de ofício qualificada.

A multa de 150%, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, “é a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação da penalidade...É aplicada quando a Administração demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco” (CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 21 ed. Saraiva, 2009, p 581)

Ante o exposto, considerando a realidade destes autos, entendo que deva ser aplicada a multa qualificada a determinadas infrações e não a outras.

Assim, a dedução com pensão alimentícia inexistente e não justificadamente declarada, que a contribuinte sabia não ser procedente, deve ser penalizada com a multa agravada. Da mesma forma, a glosa de dedução com previdência privada também inexistente, pelo motivo já exposto neste voto.

Igualmente, a inclusão de um dependente inexistente, na qualificação de "menor pobre" (Thiago Oliveira Santos), na DIRPF/2008, enseja a qualificação da multa e de seus filhos, que nascidos em 1978 e 1979, que em 2009 já contavam com 29 e 30 anos. Não foi um "erro" de, por esquecimento, declarar, eventualmente, um filho maior de 24 anos, mas de por quatro anos seguidos declarar os dois, até que o Fisco agisse.

Declarou ainda para esses mesmos dependentes, dedução com despesas de instrução que teriam sido pagas a "Sociedade Cultural Cabaleros de Santiago", além de despesas para si própria com SEEB (2006); Fundação ADM (2007 e 2008) e CETIND (2009). Comanda o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, registrando que o limite citado foi alterado por legislação posterior:

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 um mil e setecentos reais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "b").

Regularmente intimada, não apresentou comprovantes de nenhuma dessas despesas. Tendo registrado o Fiscal que não sendo os dependentes dedutíveis, as despesas com eles teriam o mesmo enquadramento, mas quanto às despesas da própria declarante, seria plenamente factível que obtivesse os comprovantes, já que supostamente pagos a pessoas jurídicas.

Em relação às despesas com médicos e afins, por outro lado, não se demonstrou emprego de documentação fraudulenta, conluio entre o contribuinte e emissores de recibos, inexistência das clínicas ou dos profissionais de saúde, etc... Nesses últimos casos, a glosa foi pela não apresentação de documentos que comprovassem a prestação do serviço/pagamento.

Constatada a existência de infração à legislação tributária, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Se o percentual das multas estabelecido legalmente atende ao sistema constitucional ou não, não é matéria a ser tratada em sede de julgamento administrativo, conforme o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.941/2009. Não há, portanto, que se falar em razoabilidade.

O lançamento é ato administrativo plenamente vinculado à lei. O Fiscal, tampouco o Julgador, não escolhe qual o "peso" da multa que deve ser aplicada. Aplica-se a lei ao caso concreto, somente.

Assim, em relação às infrações glosa de previdência oficial (R\$ 276,36) e glosa de despesas médicas (R\$ 61.781,20) entendo que deva ser aplicada a multa de 75%, mantendo-se a multa de 150% em relação às demais infrações. (vide quadro resumo na folha 89)

DA APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO.

Os demonstrativos de apuração do imposto, nos anos calendário de 2006 a 2009 encontram-se nas folhas de 05 a 14 e as DIRPF nas folhas de 41 a 63.

No recurso, a contribuinte apresenta um quadro demonstrativo onde entende que do imposto apurado em lançamento de ofício pela Fiscalização, devam ser diminuídos, sucessivamente, o imposto declarado e o imposto de renda retido na fonte.

Veamos que o imposto sobre a renda é sujeito ao lançamento por homologação, conforme artigo 150 do CTN, sendo o lançamento de ofício suplementar, ou seja, ele não leva a "zero" o lançamento anteriormente efetuado e a apuração feita pelo próprio sujeito passivo, mas a suplementa, nos casos em que se constate apuração indevida ou menor que o devido. Portanto, aquilo que foi apurado na declaração de ajuste anual pela contribuinte permanece.

A apuração do lançamento de ofício está correta, descontando-se do imposto apurado em procedimento de ofício o imposto já declarado como "devido".

Em relação ao imposto retido na fonte, a contribuinte já recebera a restituição pleiteada. No caso, entendo que indevida é a Notificação de Lançamento cuja cópia foi anexada na folha 129, determinando a devolução dessa restituição.

De toda forma, a apuração proposta no recurso, que pretende descontar do imposto apurado, sucessivamente, o imposto declarado e o imposto retido, não pode prosperar. Por exemplo e hipoteticamente, em uma DIRPF que tenha R\$ 100.000,00 de base de cálculo declarada, imposto apurado (devido) de R\$ 20.000,00 e IRRF de R\$ 22.000,00, a apuração de ofício que aumente a base de cálculo para R\$ 150.000,00 não pode deduzir na apuração R\$ 42.000,00 (R\$ 20.000,00 mais R\$ 22.000,00, porque não pagou R\$ 42.000,00 de imposto), uma vez que os R\$ 20.000,00 encontrados no ajuste já estão "dentro" dos R\$ 22.000,00 retidos.

Mas nestes autos, o que está em julgamento é o Auto de Infração já descrito, sendo de competência da Delegacia da Receita Federal do Brasil, na origem, verificar sobre essa cobrança de devolução, em face da decisão a ser tomada aqui.

CONCLUSÃO

Dessa feita, VOTO por **dar provimento parcial ao recurso** para que, em relação às infrações de glosa de previdência oficial (R\$ 276,36) e glosa de despesas médicas (R\$ 61.781,20), seja aplicada a multa de 75%, mantendo-se a multa de 150% em relação às demais infrações

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

Processo nº 10580.731522/2011-98
Acórdão n.º **2801-003.953**

S2-TE01
Fl. 151

CÓPIA