



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.002814/2004-92  
Recurso nº. : 145.531  
Matéria : IRPF – Ex(s): 1999 a 2003  
Recorrente : DIETMAR ERICH BERNARD LILIE  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC  
Sessão de : 26 DE JANEIRO DE 2006  
Acórdão nº. : 106-15.274

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - É de se manter a omissão de rendimentos tributáveis constituídos por pagamentos, assumidos pela fonte pagadora, na aquisição de medicamentos com receita médica efetuada em benefício do funcionário e seus dependentes (contribuinte).

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INOCORRÊNCIA - A qualificação da penalidade só é cabível quando caracterizado o evidente intuito de fraude, mediante identificação de uma ação deliberada e específica por parte do sujeito passivo com o propósito de esconder ou retardar o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador ou, ainda, de excluir ou modificar as suas características. A simples dedução indevida das despesas que, quanto intimado, o Contribuinte não comprova total ou parcialmente, não caracteriza evidente intuito de fraude.

IRPF. DECADÊNCIA – Na apuração de ofício do imposto de renda das pessoas físicas, quando não ficar demonstrado o evidente intuito de fraude praticado pelo contribuinte, o termo inicial para fins de contagem de prazo decadencial do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário é feito conforme o estabelecido no art. 173, I do CTN,, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

Recurso provido parcialmente.

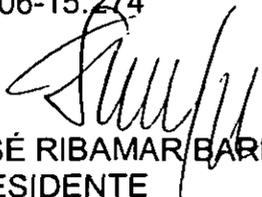
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DIETMAR ERICH BERNARD LILIE.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL para reconhecer a decadência do lançamento quanto ao ano-calendário de 1998 e desqualificar a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

  
JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA  
PRESIDENTE

  
LUIZ ANTONIO DE PAULA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, GONÇALO BONET ALLAGE, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES. Fez sustentação oral pelo recorrente o Dr. Daniel Augusto Hoffmann, OAB-SC nº 19.568.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274  
  
Recurso nº. : 145.531  
Recorrente : DIETMAR ERICH BERNARD LILIE

## RELATÓRIO

Dietmar Erich Bernard Lilie, já qualificado nos autos, inconformado com a decisão de primeiro grau de fls. 694-706, prolatada pelos Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – SC, recorre a este Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário de fls. 711-725.

### 1. Da Autuação

Em face do contribuinte foi lavrado em 20/10/2004, o Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física, com ciência pessoal ao autuado em 29/10/2004 – fl. 630, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor de R\$ 137.222,82, sendo R\$ 49.216,61 de imposto, R\$ 32.019,99 de juros de mora (calculados até 30/09/2004) e R\$ 55.986,22 da multa de ofício (75% e 150%), referente aos anos calendário de 1998 a 2002.

Da ação fiscal apuraram-se as seguintes infrações, que estão assim denominadas no Auto de Infração:

#### 1) RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

#### OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO COM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

O Auditor autuante descreveu no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 597-621, que foi comprovado durante a Ação Fiscal que: “a fonte pagadora do contribuinte arca com 80% das suas despesas com medicamentos.” E, como informado pela empresa (EMBRACO) as despesas de farmácia pagam em favor de seu empregado correspondem à rubrica 964.

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

Desta forma, as despesas suportadas pela empresa caracterizam-se como rendimento tributável e foi adicionado aos rendimentos declarados pelo contribuinte.

Fato Gerador	Valor Tributável – R\$	Multa de Ofício
31/12/1998	15.726,91	75%
31/12/1999	17.659,60	75%
31/12/2000	18.561,73	75%
31/12/2001	16.477,00	75%
31/12/2002	18.065,27	75%

2) DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL)

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

Glosas de despesas médicas informadas no quadro de Pagamentos e Doações efetuados das DIRPF dos exercícios de 1999 a 2003, onde basicamente 90% dessas deduções eram despesas com farmácias (pagas pela empresa), e, ainda aquisição de lentes.

Às fls.605-606, foram elaborados quadros demonstrativos das glosas efetuadas, tendo como fatos gerados os anos-calendário de 1998 a 2002, tendo sido aplicada à multa de ofício qualificada de 150%.

3) DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL)

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO

Às fl. 608-609, constam quadros demonstrativos das glosas efetuadas em cada ano-calendário (de 1998 a 2002), com aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92

Acórdão nº : 106-15.274

4) DEDUÇÃO INDEVIDA DO IMPOSTO COM DOAÇÕES AOS  
FUNDOS DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE

Glosa dos valores informados indevidamente nas DIRPF dos anos-  
calendário de 1998 a 2002, pois nenhuma das doações efetuadas enquadrava-se  
nas normas legais vigentes, conseqüentemente não são dedutíveis. Multa de Ofício  
aplicada de 150%.

À fl. 612, do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal,  
elaborou-se quadro demonstrativo das glosas efetuadas.

A autoridade lançadora assim concluiu para a aplicação da multa  
qualificada de 150%, nas infrações descritas nos itens 2, 3 e 4, conforme consta às  
fls. 613-614:

**3. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE/MULTA MAJORADA**

*Por todo o exposto e considerando que:*

- *O contribuinte usou de declaração falsa em suas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;*
- *O contribuinte repetiu esta conduta, pelo menos, nos cinco últimos anos (Exercícios 1999 a 2003);*
- *A vedação à utilização das despesas consideradas, consta claramente de todos os Manuais de Preenchimento da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física;*
- *O contribuinte possui formação e qualificação para exercer cargo de gerência (ou equivalente) na empresa em que trabalha (fls. 591), ou seja, plena capacidade para entender o disposto nos citados manuais, e avaliar o risco de utilização das despesas indevidas já mencionadas;*

*Não tenho qualquer dúvida de que ele realmente utilizou-se delas com a intenção de reduzir ao mínimo o Imposto de Renda Devido e restituir o máximo do que lhe havia sido retido de Imposto de Renda na fonte, assumindo o risco desta conduta.*

*Agindo assim, incorreu em fraude e sonegação fiscal, como definido nos art. 71e 72 da Lei nº 4.502/64.*

....

*Nestas duas situações, há que ser caracterizado o dolo, cujo conceito encontra-se definido no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

...

*Neste sentido, apenas a infração descrita no item 2.3 (Omissão de Rendimento do Trabalho com Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica), parece não ter sido provocada propositalmente pelo contribuinte, devido ao fato de não constar de forma explícita do Manual de Preenchimento da Declaração de Ajuste Anual, nem ter sido incluído no Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, fornecido pela fonte pagadora do mesmo.*

*Não resta dúvida, portanto, de que todas as infrações ao Regulamento do Imposto de Renda citadas, exceto a do item 2.3, foram cometidas propositalmente, principalmente considerando a sua prática reiterada, por parte do contribuinte. Desta forma, enquadrou-se também, no art. 957 do RIR/99,...*

...

*Portanto, com base no artigo transcrito acima, está sendo aplicada multa majorada de 150% às infrações objeto dos itens 2.1, 2.2 e 2.4 e de 75% na infração objeto do item 2.3.*

As capitulações legais das infrações apuradas estão devidamente descritas no Auto de Infração de fls. 631-633.

## **2. Da impugnação e julgamento de Primeira Instância**

O autuado irresignado com o lançamento, por intermédio de seu Representante Legal (Mandato – fl. 653) apresentou a impugnação parcial de fls. 639-652, cujos argumentos de defesa estão devidamente relatados às fls. 697-698.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pelo impugnante, os Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – SC, por unanimidade de votos, acordaram em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, julgaram procedente o lançamento na parte impugnada.

Inicialmente, o relator do voto condutor do r. acórdão delimitou o litígio, uma vez que o autuado discordou, apenas de parte do lançamento de ofício, o que resultou em exigência de imposto não impugnada no valor de R\$ 19.133,97.

Em resumo, apontou que foi impugnada:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

a) a exigência de ofício a título de “Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo Empregatício – salário indireto de oitenta por cento do valor das compras de medicamentos com receita médica”, item 001 do Auto de Infração, com multa de 75%,

b) a qualificação da multa de ofício (150%) dos demais itens do Auto de Infração, não impugnados em relação ao principal;

c) decadência do lançamento em relação ao ano-calendário de 1998.

E, por último, o relator destacou que não foram impugnadas, as exigências de ofício a título de Dedução Indevida de Despesas Médicas, Despesas com Instrução e com Doações aos Fundos da Criança e do Adolescente.

1. Decadência

O impugnante afirmou que se erros houve em sua conduta fiscal foram devidos exclusivamente a equívocos de interpretação ou desconhecimento, e não pode considerar-se motivados por intuito doloso, devendo ser aplicado para o ano-calendário de 1998, o disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

A respeito deste item o relator do voto, de início, ressaltou que para poder situar a questão da decadência relativa ao ano-calendário de 1998, alegada pelo impugnante, faz-se necessário aprecia-se a constatação ou não do “evidente intuito de fraude”, motivo que levou a autoridade lançadora a levar o termo inicial do prazo decadencial para o âmbito do art. 173, I da Lei nº 5.172, de 1966.

E, concluiu que (fl. 703):

...

*Isto posto, é de manter-se válida a constatação de evidente intuito de fraude, exclusivamente para fins fiscais, com a decorrência de manter-se a exigência da multa de ofício qualificada, de 150%, e de contar-se o prazo decadencial do direito da Fazenda Pública Nacional à constituição de seu crédito tributário, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, com*

*D*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

*que se rejeita a preliminar de decadência do lançamento relativo ao ano-calendário de 1998.*

...

*Acresça-se, ainda, que a inoccorrência do fenômeno decadencial em relação ao ano-calendário de 1998 não se refere apenas à parte do lançamento de ofício desse ano-calendário acrescida de multa qualificada de 150%, mas o abrange por inteiro, inclusive no que diz respeito às irregularidades para as quais foi exigida a multa de ofício básica de 75%.*

## 2. Omissão de Rendimentos – Salário Indireto

O impugnante alegou que não se trata de salário indireto mas de indenização de despesas médicas e transcreveu acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes, e concluiu que as despesas indenizadas não são dedutíveis.

O relator do voto concluiu que os salários ou benefícios indiretos (também conhecidos como *fringe benefits*) são amplamente utilizados como forma de remunerar de maneira especial recursos humanos indispensáveis às empresas em função de sua formação, especialidade, ou mesmo em detrimento da localização do trabalho.

No presente caso, a cobertura de oitenta por cento dessas compras, é, sem dúvida, importante atrativo de complementação salarial e, como tal identificado como salário indireto, tributável pelo Imposto de Renda – Pessoa Física, na DIRRF.

E, no final, assim concluiu, fl. 705:

...

*Isto posto, mantém-se incólume à exigência de ofício, em todos os anos-calendário, em relação aos rendimentos tributáveis representados pela assunção, por parte do empregador, de oitenta por cento do valor das compras de medicamentos com receita médica.*

## **3. Do Recurso Voluntário**

O impugnante foi cientificado dessa decisão em 08/03/2005, "AR" de fl. 709, e com ela não se conformando, interpôs, por intermédio de seu



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

Representante Legal dentro do tempo legal (05/04/2005) o Recurso Voluntário de fls. 711-725, onde após relatar os fatos, argumenta em síntese:

1. Não aplicação da multa agravada – Redução de 150% para 75%

- sempre agiu como boa-fé no decorrer da fiscalização e tempestivamente apresentou os documentos que estavam ao seu alcance, esclareceu fatos controvertidos e prestou abertamente depoimentos para autoridade lançadora;

- em nenhum momento agiu ou se omitiu de forma a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária sobre ocorrências do fato gerador de obrigações principais ou acessórias;

- foi transparente com a fiscalização;

- não agiu com intuito de fraude e não dificultou o conhecimento da autoridade fiscal;

- assim, percebe-se que o inciso I do art. 71 da Lei nº 4.502/64 não se coaduna com o caso em questão, por conseguinte, não há que se falar na aplicação da multa de 150%, do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996;

- na verdade, o que ocorreu, simplesmente, foi ter acreditado estar agindo dentro da lei, tanto é que apresentou os documentos hábeis a comprovar todas as despesas declaradas;

- por ter declarado erroneamente suas deduções, já está sendo punido ao ter que arcar com o imposto suplementar e juros de mora, que se somado a multa de ofício de 150%, o débito fica impagável, pois é assalariado e não tem como obter outros recursos;

- em casos semelhantes ao caso em questão, o Conselho de Contribuintes tem decidido pela não ampliação da multa (Acórdão 102-46.234), e

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

concluiu que se o contribuinte não dificulta ou impede o trabalho fiscal não há a incidência da multa agravada do art. 44, II, da Lei nº 9.430/96;

- em outra decisão do mesmo Conselho de Contribuintes (102-45.625), em questão semelhante, decidiu por não aplicar a multa agravada mesmo na falta de apresentação de algumas despesas médicas;

- de acordo com a interpretação do Conselho de Contribuintes, o *principal deve ser cobrado, mas a multa agravada não deve proceder*;

- novamente, citou decisão da 3ª Turma da DRJ/Florianópolis-SC (Ac. Nº 4.797, de 2004), onde a turma julgadora decidiu pela não aplicação da multa qualificada, transcrevendo trecho do voto;

-e, por último, concluiu que a multa a ser aplicada *in casu* é simplesmente a prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja: 75%;

2) Decadência do período de 1998 – descaracterização do intuito de fraude

- como já exposto no item anterior, a multa aplicada não pode ser qualificada, conseqüentemente, por essas razões que não há se falar em ampliação do prazo decadencial em relação ao ano-calendário de 1998;

- desta forma, deve ser aplicada a regra prevista no §4º do art. 150, do CTN;

- portanto, o crédito tributário do ano-calendário de 1998 foi indevidamente lançado;

3. Subsidiariamente, decadência das supostas omissões de receita para o período de 1998

- caso não seja aceito o pleito do tópico anterior, necessário faz-se uma consideração relativamente à infração de omissão de rendimentos, pois não



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

houve multa qualificada, devendo ser aplicado o dispositivo do § 4º do art. 150, CTN, conseqüentemente, não há que se falar em lançamento do ano-calendário de 1998;

4. Inexistência de omissão de receitas – reembolso de despesas médicas não são rendimentos tributáveis

- o reembolso que a fonte pagadora faz aos seus funcionários relativos aos gastos com despesas médicas não constitui renda ou proventos passíveis de tributação pelo imposto de renda;

- o elemento nuclear para a caracterização da renda e dos proventos tributáveis é que exista o acréscimo patrimonial por parte do sujeito passivo ou a existência de riqueza nova, o que não ocorreu no presente caso, tampouco pode se classificado como atrativo salarial, ao contrário do que diz a Turma Julgadora *a quo*;

- transcreveu ensinamento de Leandro Paulsen, para concluir que os valores pagos pelos empregadores para cobrir as despesas médicas de seus funcionários é caracterizada como indenização, não denotando qualquer acréscimo patrimonial do contribuinte;

- esse é o posicionamento da Justiça do Trabalho, transcrevendo ementa de decisão daquele Corte, assim como do STF e do Conselho de Contribuintes;

- na decisão administrativa acima citada, verifica-se que os valores de reembolso de despesas médicas não são tributáveis a título de rendimentos do trabalho; porém, em contrapartida, as despesas não podem ser deduzidas do cálculo do tributo;

- nem se argumenta que pelo fato de serem despesas com farmácia, indedutíveis, os valores não constituem indenização, ou seja, não é a dedutibilidade das despesas que caracterizará a verba como indenizatória ou remuneratória;

- por último, transcreveu ementa de decisão do Tribunal Regional Federal de Porto Alegre-RS sobre o reembolso de gastos com veículos particulares;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

- assim, os valores lançados como omissão de rendimentos deverão ser julgados improcedentes.

À fl. 727, consta procedimento de arrolamento de bens para seguimento do presente recurso ao Egrégio Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

VOTO

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima, razão porque dele tomo conhecimento.

Conforme já anteriormente relatado, o Recurso Voluntário tem por objeto reformar o Acórdão prolatado no âmbito da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis-SC, que por unanimidade de votos os Membros da 3ª Turma acordaram em rejeitar a preliminar de decadência, e, no mérito, consideraram procedente o lançamento relativo à parte impugnada.

De início, cabe ressaltar que a autoridade julgadora *a quo* já delimitou o litígio, uma vez que o contribuinte impugnou apenas parcialmente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 630-633,

Ainda, restaram em grau recursal as seguintes matérias que devem ser apreciadas por este Conselho de Contribuintes:

- a) Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica – Com Vínculo Empregatício
- b) A multa de ofício qualificada (150%) para as demais infrações (glosas de deduções)
- c) Decadência dos lançamentos efetuados relativos do ano-calendário de 1998.

A seguir, passo analisar as questões de mérito, uma vez que não houve qualquer preliminar argüida pelo recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

De início, cabe ressaltar que para a análise da decadência relativa ao ano-calendário de 1998, novamente argüida pelo recorrente, torna-se necessário apreciar a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% para as demais infrações, exceto a constante do item 1 do Auto de Infração (omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica), pois este foi o motivo ensejador que levou a autoridade lançadora a considerar o termo inicial do prazo decadencial para o âmbito do art. 173, I da Lei nº 5.172, de 1966, o que acarretou em considerar como o *dies a quo* do prazo decadencial o dia 01 de janeiro de 2000.

Assim, segundo a autoridade fiscalizadora, o prazo final para que a Fazenda Pública pudesse lançar somente ocorreria em 31 de dezembro de 2004, para os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1998, conforme consta no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal de fl. 603.

1. Da multa de ofício qualificada

Acerca da multa de ofício aplicada, denota-se que o contribuinte foi autuado sob a acusação de dedução da base de cálculo pleiteada indevidamente, relativamente às despesas médicas, com instrução e doações efetuadas aos Fundos da Criação e do Adolescente, pertinente aos anos-calendário de 1998 a 2002, com a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996, com a seguinte fundamentação constante no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal de fls.

3. *EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE/MULTA MAJORADA*

*Por todo o exposto e considerando que:*

- *O contribuinte usou de declaração falsa em suas Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;*
- *O contribuinte repetiu esta conduta, pelo menos, nos cinco últimos anos (Exercícios 1999 a 2003);*
- *A vedação à utilização das despesas consideradas, consta claramente de todos os Manuais de Preenchimento da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física;*

*D*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

*- O contribuinte possui formação e qualificação para exercer cargo de gerência (ou equivalente) na empresa em que trabalha (fls. 591), ou seja, plena capacidade para entender o disposto nos citados manuais, e avaliar o risco de utilização das despesas indevidas já mencionadas;*

*Não tenho qualquer dúvida de que ele realmente utilizou-se delas com a intenção de reduzir ao mínimo o Imposto de Renda Devido e restituir o máximo do que lhe havia sido retido de Imposto de Renda na fonte, assumindo o risco desta conduta.*

*Agindo assim, incorreu em fraude e sonegação fiscal, como definido nos art. 71e 72 da Lei nº 4.502/64.*

....

*Nestas duas situações, há que ser caracterizado o dolo, cujo conceito encontra-se definido no inciso I do art. 18 do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal.*

...

*Neste sentido, apenas a infração descrita no item 2.3 (Omissão de Rendimento do Trabalho com Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Jurídica), parece não ter sido provocada propositalmente pelo contribuinte, devido ao fato de não constar de forma explícita do Manual de Preenchimento da Declaração de Ajuste Anual, nem ter sido incluído no Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, fornecido pela fonte pagadora do mesmo.*

*Não resta dúvida, portanto, de que todas as infrações ao Regulamento do Imposto de Renda citadas, exceto a do item 2.3, foram cometidas propositalmente, principalmente considerando a sua prática reiterada, por parte do contribuinte. Desta forma, enquadrou-se também, no art. 957 do RIR/99,...*

...

*Portanto, com base no artigo transcrito acima, está sendo aplicada multa majorada de 150% às infrações objeto dos itens 2.1, 2.2 e 2.4 e de 75% na infração objeto do item 2.3.*

A respeito deste tópico, o recorrente argüiu que não parece razoável a pretensão estatal de exigir valores a título de imposto de renda devido, imputando-lhe, ainda, multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento), pois em momento algum agiu como o intuito doloso, condição necessária para a aplicação da referida

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

multa, conforme disposto no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, que se reporta aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

No que se refere à aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, tem-se o preceito legal determinado pela Lei nº 9.430, de 1996:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I – de 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

***II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (destaque posto)***

O dispositivo legal remete à definição legal contida nos arts. 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 1964

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

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

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

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

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

Da análise dos autos verifica-se a inexistência de prova da conduta de ação, ou omissão, dolosa visando impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou ainda visando excluir ou modificar suas características

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

essenciais com o objetivo de reduzir o montante do imposto devido, ou mesmo para evitar ou diferir o seu pagamento.

Para o lançamento com a multa qualificada, nesses casos, a autoridade fiscal deve provar outros fatos, que identifiquem e caracterizem o “evidente intuito de fraude”, além daqueles que são requisitos necessários para a qualificação da multa de ofício.

Logo, observa-se que a penalidade qualificada deve ser imposta quando houver evidente intuito de fraude, sendo que esta se caracteriza por ação ou omissão dolosa.

A palavra dolo vem do latim *dolus*, que significa artifício, astúcia. Assim, o dolo se caracteriza pela intenção de induzir alguém em erro.

Para que tal penalidade se sustente é necessário que seja provada a intenção de fraude, o que não foi efetuado pelo o fisco e não há nos autos qualquer outro elemento fático ou jurídico do “evidente intuito de fraude”, assim, deve ser afastada a exigência da multa qualificada consubstanciada no Auto de Infração de fls. 630-633.

Há, pois, nos autos, a *inegável ausência do elemento subjetivo do dolo*, em que o contribuinte agiu com vontade de fraudar.

Desta forma, não deve prevalecer à aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

O intuito do contribuinte de fraudar, sonegar ou simular não pode ser presumido, compete ao fisco exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa, para então lhe atribuir à multa qualificada de 150%, entretanto, tal fato não ficou caracterizado nos autos.

De fato, a aplicação da multa qualificada exige *a fortiori* a intenção dolosa, que vai além da glosa de deduções.

*D*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

Este Colegiado tem mantida a aplicação da multa qualificada apenas nos casos de fraude, com evidente má-fé do contribuinte, conforme revela o julgado abaixo:

*IRPF - DEDUÇÕES - ÔNUS DA PROVA - Compete ao sujeito passivo comprovar, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade dos serviços prestados e dos correspondentes pagamentos referentes a deduções pleiteadas na declaração. A não comprovação, nos termos acima referidos, autoriza a glosa das deduções.*

**MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INOCORRÊNCIA - A qualificação da penalidade só é cabível quando caracterizado o evidente intuito de fraude, mediante identificação de uma ação deliberada e específica por parte do sujeito passivo com o propósito de esconder ou retardar o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência do fato gerador ou, ainda, de excluir ou modificar as suas características. A simples dedução de despesas que, quanto intimado, o Contribuinte não comprova, não caracteriza evidente intuito de fraude.**

*IRPF - MULTA AGRAVADA - Caracterizado nos autos que o Contribuinte, reiteradamente intimado a prestar esclarecimentos sobre*

*dados informados em suas Declarações de Ajuste Anual, não atendeu a essas intimações, é devida a exigência da multa agravada, no caso de lançamento de ofício.*

*Recurso parcialmente provido.*

*Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para restabelecer as despesas com instrução e **desqualificar a penalidade.** (1º Conselho de Contribuintes / 4a. Câmara/ ACÓRDÃO 104-20.618 em 14.04.2005) (destaque posto)*

*Desta forma, deve ser reduzida a multa de ofício aplicada de 150% para 75%.*

2. Decadência - Das demais infrações, aplicada multa de ofício 150%

O instituto da decadência trata-se de uma questão de mérito, nos termos do art. 269, inciso IV do Código de Processo Civil e como tal será analisada.

Quanto à periodicidade do fato gerador do imposto de renda das pessoas físicas, nos casos em que o fisco apura omissão de rendimentos recebidos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

de pessoa jurídica e deduções indevidas de despesas médicas, instrução e doações, o recorrente defende a contagem do prazo decadencial nos termos do § 4º, do art. 150 do CTN.

A decadência é a perda do direito, por parte da Fazenda Pública, no sentido de promover o lançamento do tributo, por inércia no tempo.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário

Nacional:

*Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

...

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

...

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

*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.*

*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;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável.

E, ainda, quando não ficar demonstrado o evidente intuito de fraude praticado pelo contribuinte, caso em concreto, o termo inicial para fins de contagem de prazo decadencial do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário é feito conforme o estabelecido no art. 173, I do CTN,, contados de 31 de dezembro de cada ano-calendário questionado.

Assim, não tenho dúvidas de que a base de cálculo da declaração de rendimentos de pessoa física abrange todos os rendimentos tributáveis, não tributáveis e tributados exclusivamente na fonte recebidos durante o ano-calendário. Desta forma, o fato gerador do imposto apurado relativamente aos rendimentos sujeitos ao ajuste anual se perfaz em 31 de dezembro de cada ano.

No caso em concreto, o prazo para a Fazenda Nacional realizar a constituição do crédito tributário (lançamento por homologação), para o ano-calendário de 1998, iniciou-se em 1º de janeiro de 1999, terminando em 31 de dezembro de 2003.

Entretanto, a ciência do presente lançamento somente ocorreu em 29/10/2004, fl. 630, ou seja, depois de expirado a contagem final prazo decadencial, ocorrido em 31/12/2003.

Assim, não resta dúvida de que já havia decaído o direito da Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário referente ao ano-calendário de 1998 em todas as infrações consubstanciadas no Auto de Infração.

*D*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

3. Da omissão de rendimentos – remuneração indireta

Também, foi efetuado o lançamento de ofício da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica (EMBRACO), com vínculo empregatício, nos anos-calendário de 1998 a 2002, proveniente do recebimento de salário indireto representado pela assunção, por parte da fonte pagadora, de oitenta por cento das despesas na aquisição de medicamentos com receita médica.

A respeito do recebimento e quantificação dos valores recebidos não houve qualquer contestação pelo autuado.

Entretanto, tanto em sua peça impugnatória como na recursal, o contribuinte se defende argumentando de que o recebimento de tais valores não se trata de salário indireto mas de indenização de “despesas médicas”.

A autoridade julgadora de Primeira Instância, acertadamente, já asseverou que “não se trata de despesas médicas (na acepção adotada pela legislação tributária), pois não constituem pagamento de serviços médicos nem de conta hospitalar e, assim, a dedutibilidade já está de antemão excluída”.

A legislação que versa sobre a classificação dos rendimentos tributáveis (no caso em questão) está reproduzida no art. 43, inciso XVI do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, que assim dispõe, *verbis*:

*Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):*

...

**XVI - outras despesas ou encargos pagos pelos empregadores em favor do empregado;** (destaque posto)

**XVII - benefícios e vantagens concedidos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, ou a terceiros em relação à pessoa jurídica, tais como:**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

a) a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, relativos a veículos utilizados no transporte dessas pessoas e imóveis cedidos para seu uso;

b) as despesas pagas diretamente ou mediante a contratação de terceiros, tais como a **aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa**, os pagamentos relativos a clubes e assemelhados, os salários e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos pela empresa, à conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos na alínea "a".(destaque posto)

E, ainda, reiterado no art. 358 do RIR/99, sob o título de "Remuneração Indireta a Administradores e Terceiros":

**Art. 358. Integrarão a remuneração dos beneficiários (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74):**

*I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:*

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

**II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagas diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:**

a) a **aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;**

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no inciso I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

*correspondentes, observado o disposto no art. 622 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 1º).*

*§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, observado o disposto no art. 675 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).*

*§ 3º Os dispêndios de que trata este artigo terão o seguinte tratamento tributário na pessoa jurídica:*

*I - quando pagos a beneficiários identificados e individualizados, poderão ser dedutíveis na apuração do lucro real;*

*II - quando pagos a beneficiários não identificados ou beneficiários identificados e não individualizados (art. 304), são indedutíveis na apuração do lucro real, inclusive o imposto incidente na fonte de que trata o parágrafo anterior. (destaque posto)*

Não há como prosperar o argumento apresentado pelo recorrente de que os determinados valores não constituem renda ou proventos passíveis de tributação pelo imposto de renda, pois na verdade caracterizam-se como indenização, conseqüentemente não são rendimentos tributáveis.

Em que pese à repetição, necessário se faz destacar o contido no art. 358, II, "a" do RIR/99, acima transcrito, denominado de "Remuneração Indireta a Administradores e Terceiros".

De modo expreso, ali dispõe sobre os valores que integram a remuneração dos beneficiários, estando ali contido exatamente despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa, em especial a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens, estando aqui enquadrados "os medicamentos com receita", conforme rubrica 964, informada pela fonte pagadora do contribuinte às fls. 403-404.

A respeito deste tópico cabe ainda ressaltar que nem toda denominada "indenização" pode ser considerada como rendimento não-tributável.

A Lei nº 7.713, de 1988, que reformulou o imposto de renda da pessoa física, em seu art. 3º, declara que "constituem rendimento bruto todo o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10920.002814/2004-92  
Acórdão nº : 106-15.274

produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro e demais proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados”.

E, o art. 6º da citada lei, com alterações posteriores, declara quais rendimentos estão isentos do imposto de renda, neles não está incluída tal “indenização”, daí, é de se concluir que os valores recebidos são rendimentos tributáveis.

Ainda, para demonstrar a não procedência do argumento esposado pelo recorrente, basta analisar sobre o art. 43, § 1º do CTN, onde dispõe que, *verbis*:

(...)

*§ 1º - a incidência do imposto de renda independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção*

Diante do exposto, infere-se que os valores recebidos pelo recorrente classificam-se entre os rendimentos tributáveis, estando inexatas as Declarações de Ajustes Anuais apresentadas pelo contribuinte, cabendo a autoridade lançadora proceder à devida correção, ou seja, submetendo-se à tributação do rendimento omitido.

Do exposto, voto em DAR provimento parcial ao recurso para excluir da exigência tributária, os fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1998, por ter sido atingido pelo instituto da decadência e desqualificar a multa de ofício aplicada.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2006.

LUIZ ANTONIO DE PAULA