



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Recurso nº. : 146.019
Matéria : IRPF - Ex(s): 2000
Recorrente : MARCOS ANTÔNIO MULINARI
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 23 de fevereiro de 2006
Acórdão nº. : 104-21.414

DESPESAS ESCRITURADAS NO LIVRO CAIXA - CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE - NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO - Somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - REQUISITOS PARA DEDUÇÃO - As despesas médicas, assim como todas as demais deduções, dizem respeito à base de cálculo do imposto que, à luz do disposto no art. 97, IV, do Código Tributário Nacional, estão sob reserva de lei em sentido formal. Assim, a intenção do legislador foi permitir a dedução de despesas com a manutenção da saúde humana, podendo a autoridade fiscal perquirir se os serviços efetivamente foram prestados ao declarante ou a seus dependentes, rejeitando de pronto aqueles que não identificam o pagador, os serviços prestados ou não identificam, na forma da lei, os prestadores de serviços ou quando esses não sejam habilitados. Da mesma forma, pode a autoridade fiscal rejeitar os valores deduzidos a título de despesas médicas relativas aos dependentes, se o contribuinte não fizer prova da relação de dependência existente.

DEDUÇÕES CONCOMITANTES - DESPESAS COM INSTRUÇÃO E PENSÃO ALIMENTÍCIA - REQUISITOS PARA DEDUÇÃO -- 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"), desde que comprovadas por meio de documentação hábil e idônea. Por outro lado, é de se observar que, por expressa determinação legal, é vedada a dedução cumulativa dos valores correspondentes a pensão alimentícia e a despesas de instrução, quando se referirem à mesma pessoa e não estiver estipulado no acordo judicial.

DEDUÇÕES - DEDUÇÃO DE PREVIDÊNCIA OFICIAL - PENSÃO JUDICIAL - GLOSA - A dedução de contribuições à previdência oficial, na

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

declaração do contribuinte está condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados no ano-calendário, e a pensão alimentícia, além da comprovação do efetivo pagamento, deve estar definida em sentença ou acordo homologado judicialmente.

SANÇÃO TRIBUTÁRIA - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida, divergentes dos dados levantados pela fiscalização ou a falta de comprovação de despesas lançadas em Livro Caixa, utilizadas para reduzir a base de cálculo do imposto de renda, independentemente do montante utilizado, por si só, não evidenciam o intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE - PESSOA FÍSICA SUJEITA AO PAGAMENTO MENSAL DE IMPOSTO - IMPOSTO DECLARADO - FALTA DE RECOLHIMENTO DE CARNÊ-LEÃO - É cabível, a partir de 1º de janeiro de 1997, a multa de ofício prevista no art. 44, § 1º, III, da Lei nº. 9.430, de 1996, exigida isoladamente, sob o argumento do não recolhimento do imposto mensal (carnê-leão), previsto no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988, informado na Declaração de Ajuste Anual.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente. (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996).

Recurso parcialmente provido.

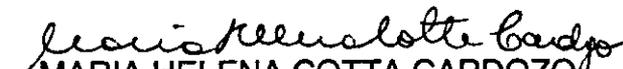
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por

MARCOS ANTÔNIO MULINARI. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75% e excluir da exigência a multa isolada, aplicada concomitantemente com a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Remis Almeida Estol que, além disso, excluía a multa isolada sobre os rendimentos informados na declaração.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado), PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MEIGAN SACK RODRIGUES, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

Recurso nº. : 146.019
Recorrente : MARCOS ANTÔNIO MULINARI

RELATÓRIO

MARCOS ANTÔNIO MULINARI, contribuinte inscrito CPF/MF sob o n 319.223.419-91, residente e domiciliado no município de Curitiba, Estado do Paraná, à Rua Iguazu, nº 780 - Bairro Rebouças, jurisdicionado a DRF em Curitiba - PR, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 132/140, prolatada pela Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 146/147.

Contra o contribuinte foi lavrado, em 15/12/04, Auto de Infração - Imposto de Renda Pessoa Física (fls. 111/123, com ciência, através de AR, em 23/12/04, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 674.290,229 (padrão monetário da época do lançamento do crédito tributário), a título de imposto de renda pessoa física, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e da multa qualificada de 150%, bem como dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês ou fração, calculados sobre o valor do imposto, relativo ao exercício de 2000, correspondente, ao ano-calendário de 1999.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde se constatou as seguintes irregularidades:

1 - DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA OFICIAL: Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea "d" da Lei nº 9.250, de 1995.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

2 - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS: Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea "a" e §§ 2º e 3º, 35, da Lei nº 9.250, de 1995.

3 - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA: Infração capitulada no artigo 6º e §§, da Lei nº 8.134, de 1990 e art. 8º, inciso II, alínea "g" da Lei nº 9.250, de 1995.

4 - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO: Infração capitulada no artigo 8º, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.250, de 1995.

5 - DEDUÇÃO INDEVIDA DE PENSÃO JUDICIAL: Infração capitulada no artigo 4º, inciso II, Lei nº 9.250, de 1995.

6 - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO: Infração capitulada no artigo 8º da Lei nº 7.713, de 1988 c/c arts. 43 e 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal, responsável pela constituição do crédito tributário, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação de Infração Fiscal de fls. 94/108, entre outros, os seguintes aspectos:

- que cumpre ressaltar que o procedimento ora encerrado refere-se somente ao ano-calendário de 1993, não se estendendo aos anos-calendário de 2000 a 2002, sobre os quais permanece a ação fiscal de Imposto de Renda Pessoa Física, amparada em Mandado de Procedimento Fiscal próprio;

- que inicialmente, o sujeito passivo foi intimado, por intermédio do Termo de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

Início de Fiscalização, cuja ciência ocorreu em 21/05/04, a apresentar, entre outras coisas, os documentos hábeis e idôneos que comprovassem os seguintes fatos em relação ao anos-calendário de 1999 a 2002: 1. recebimentos mensais a título de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas; 2. despesas escrituradas a título de Livro Caixa; e 3. despesas utilizadas para fins de dedução dos rendimentos tributáveis a título de despesas médicas;

- que em resposta por escrito a tal intimação, apresentada em 31/05/04, o sujeito passivo informou que enviara à cidade de Paranaguá documentação fiscal relativa a seu Imposto de Renda Pessoa Física (incluindo Livros Caixa, cópias de recibos de serviços prestados, etc), com o intuito de que tais documentos fizessem comprovação dos rendimentos recebidos de sua paciente Carmen Maria Bucarewcz, a qual estava sendo fiscalizada pela Receita Federal daquela cidade;

- que neste mesmo documento, o sujeito passivo também informou que no dia 11/04/04, após ter apanhado de volta a documentação fiscal anteriormente enviada e colocando-a em seu veículo, este automóvel foi pego por uma inundação que atingiu naquele dia a cidade de Paranaguá, sendo submerso e carregado pelas águas inutilizando assim toda a documentação fiscal mencionada acima;

- que para corroborar tal afirmação, apresentou, em anexo, entre outros documentos, cópia de reportagem do jornal Gazeta do Povo, que noticia estragos causados por temporal ocorrido na cidade de Paranaguá no dia 11/04/04, cópia do Auto de Infração lavrado em face de Carmen Maria Bucarewcz Pinto pela DRF Paranaguá/PR, cópias de Notas Fiscais de serviços realizados em veículo automotor (datadas de 17/05/04 e de 26/05/04), além de cópia de Boletim de Ocorrência, prestado em 28/04/04, pelo qual comunica o extravio de diversos documentos (inclusive fiscais) em razão de seu veículo ter sido arrastado pela enchente;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

- que é importante salientar que ainda na resposta em comento, o sujeito passivo informou que possuía em seu poder os documentos relativos às despesas declaradas em suas Declarações de Rendimentos, uma vez que enviara à Paranaguá somente a documentação relativa aos rendimentos por ele auferidos;

- que na Declaração de Rendimentos do ano-calendário de 1999, o sujeito passivo reduziu dos rendimentos totais tributáveis recebidos o valor de R\$ 1.478,81, pagos, segundo ele, a título de Contribuição à Previdência Oficial, inobstante isso, apresentou como comprovação de tais despesas cópias de Guias de Recolhimento do Contribuinte Individual no valor de R\$ 222,66, ou seja, não comprovou o total dos valores declarados a tal título, sendo que reduziu indevidamente a base de cálculo do imposto devido em R\$ 1.256,15;

- que na DIRPF do ano-calendário de 1999 o sujeito passivo declarou a título de despesas médicas o valor de R\$ 12.800,00, porém, ao verificarmos os recibos por ele apresentados para justificar a realização de tais despesas, constatamos que os pagamentos informados como tendo sido efetuados ao fisioterapeuta Edison L. M. Camargo, no valor de R\$ 8.000,00, não foram realizados no ano-calendário de 1999, mas sim no ano-calendário de 2000, reduzindo, portanto, indevidamente, a base de cálculo do imposto de renda para o primeiro ano citado;

- que em atendimento ao Termo de Constatação e de Reintimação Fiscal, o sujeito passivo apresentou resposta por escrito, pela qual informou que paga pensão alimentícia relativa a seu filho Edward Mulinari, depositada em conta corrente de sua ex-esposa (e mãe do menor) Ana Maria Annibelli Fernandes, e que estava providenciando junto à 1ª Vara de Família da Comarca de Curitiba/PR cópia da decisão judicial que estabeleceu tal obrigação;

- que nesta mesma resposta, o sujeito passivo informou também sobre a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

existência de outra pensão alimentícia, relativa a outro filho de nome Marcos Antonio Mulinari Filho, salientando que em relação a este último não possuía comprovantes de despesas com instrução, uma vez que estas ficaram a cargo da mãe do menor, comprometendo-se ainda a providenciar a decisão judicial referente a tal situação;

- que segundo os mencionados documentos, na 1ª Vara de Família tramitou Ação de Alimentos movida por Marcos Antonio Mulinari Filho, representado por sua mãe Fátima Conceição Pedroso, em face do sujeito passivo, tendo por consequência homologação de acordo judicial, pelo qual este assumiu o dever de pagar a título de pensão alimentícia ao seu filho menor, o valor de 3 (três) salários mínimos mensais, que seriam depositados em conta corrente bancária de sua mãe;

- que no que concerne ao outro filho do sujeito passivo, de nome Edward Mulinari, aquele apresentou cópias de documentos extraídos de autos processuais em trâmite na 2ª Vara de Família de Curitiba/PR, pelo qual ficou estabelecido o pagamento de pensão alimentícia ao menor, no valor de 2 (dois) salários mínimos mensais, a serem depositados em conta corrente bancária de sua mãe: Ana Maria Annibelli Fernandes;

- que cabe esclarecer que na DIRPF/1999 o sujeito passivo informou pagamentos de pensão alimentícia, para o ano-calendário em referência, no valor total de R\$ 2.932,00, comprovando tais pagamentos com as cópias de comprovantes de depósitos bancários para Ana Maria Annibele Fernandes, ou seja, informou pagamento de Pensão Alimentícia, no ano-calendário de 1999, apenas para o filho Edward Mulinari;

- que em razão de o sujeito passivo, na resposta apresentada em 06/08/04, ter esclarecido que não realizou despesas com instrução com Marcos Antonio Mulinari Filho, uma vez que tais despesas estavam a cargo da mãe do menor, as despesas informadas a tal título na DIRPF, no valor de R\$ 1.700,00, são para Edward Mulinari e, portanto, indevidas

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

para deduzir os rendimentos tributáveis, visto que para este filho o sujeito passivo pagou pensão alimentícia, além do que pelo acordo judicial apresentado não consta que ficaria a seu cargo a realização de tais despesas;

- que, todavia, este não é o único motivo para glosa destas despesas, pois releva observar que nos recibos apresentados a título de despesas com instrução constam, menos no da folha 84, o carimbo da Pré-Escola Reino Mágico - CNPJ 00.724.655/0001-02, salientando que este CNPJ, no período relativo às deduções pleiteadas, já se encontrava cancelado na SRF conforme extrato de tela de consulta de tal sistema, não se tratando, pois, de documento hábil e idôneo a tal comprovação;

- que, quanto a dedução de despesas com Livro Caixa, é de se esclarecer que o sujeito passivo informou, entre outras coisas, que: "possui em seu poder as despesas declaradas em suas declarações de renda, uma vez que no sinistro foram perdidas as documentações de suas receitas que era o que estava sendo fiscalizado em Paranaguá";

- que, assim, o próprio sujeito passivo reconhece que não perdera quaisquer documentos relativos às suas despesas. Saliente-se, inclusive, que não existia razão alguma para o envio de tal documentação para Paranaguá, uma vez que as despesas particulares do sujeito passivo não possuíam importância para o fim pretendido, que era o de comprovar os rendimentos recebidos da Sra. Carmen, que era quem estava sendo fiscalizada naquela cidade;

- que na resposta apresentada a esta nova reintimação, o sujeito passivo informou o seguinte: "Que, antes de mais nada, quer deixar bem claro, que todos os documentos escriturados em livro caixa, bem como os mesmos, notas fiscais, declarações, cópias de recibos de pessoas físicas e outros documentos comprobatórios que possuía, ficaram totalmente deteriorados com a enchente ocorrida na cidade de Paranaguá e o que

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

restou dentro do veículo, estava totalmente inservível para qualquer identificação conforme Boletim de Ocorrência já anexado;

- que não é difícil perceber que tal afirmação é totalmente antagônica à primeira resposta apresentada pelo sujeito passivo. Ora, o sujeito passivo extraviou sua documentação fiscal em Paranaguá, segundo ele mesmo explicou, em razão de ter enviado documentos fiscais àquela cidade a fim de comprovar recebimentos de Carmen Maria Bucarewcz Pinto - pessoa física que estava sendo fiscalizada pela DRF Paranaguá/PR e que declarou ter efetuado pagamentos de despesas médicas para ele;

- que dessa forma, por que ele iria enviar documentos relativos as suas próprias despesas de Livro Caixa que só a ele interessariam e não tinham qualquer relação com a fiscalização na pessoa física acima citada;

- que, ainda mais curioso é que, segundo documentos apresentados, o extravio dos documentos fiscais teria ocorrido em 11/04/04, sendo o Boletim de Ocorrência realizado em 28/04/04, no entanto, o sujeito passivo entregou sua Declaração de Rendimentos do exercício de 2004 no dia 30/04/04, ou seja, após perder os Livros Caixa e todos os documentos que lhe serviram de base, inclusive do ano 2003, como ele mesmo informou nos documentos de fls. 07, 28 e 43;

- que a multa de ofício aplicada na infração ora descrita foi qualificada de 75% para 150%, com o devido reflexo na glosa dessas mesmas despesas de Livro Caixa na aplicação da multa isolada por não recolhimento do imposto de renda devido a título de carnê-leão.

Em sua peça impugnatória de fls. 130, considerada tempestiva, o autuado, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indispõe contra a exigência fiscal

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

solicitando que seja acolhida à impugnação para considerar insubsistente parte da autuação, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que reafirma que todos os documentos escriturados em livros caixa ficaram totalmente deteriorados com a enchente ocorrida na cidade de Paranaguá e o que restou dentro do veículo, estava totalmente inservível para qualquer identificação conforme já fez prova legal anteriormente;

- que os documentos que tinha em seu poder referiam-se única e exclusivamente aos recibos comprobatórios de despesas para tratamento com saúde, além de alguns documentos relativos a contribuições previdenciárias e pensões judiciais, os quais foram entregues anteriormente à Delegacia da Receita Federal;

- que em virtude dos fatos expostos extensivamente e do extravio total das despesas lançadas em livro caixa, bem como os mesmos, ocorrido por fato alheio à vontade do requerente, as quais existiram realmente, pois é impossível exercer uma profissão que só traga renda sem despesas e em vista da total impossibilidade de recompô-los, como foi sugerido, tendo-se em conta o lapso de tempo que já decorre, não concordamos com a glosa das despesas declaradas em sua DIRPF de 1999;

- que salientamos que com relação à importância de R\$ 8.000,00 glosados pelo Auditor Fiscal, referente ao ano de 1999, fizemos a devida comprovação da despesa ocorrida com tratamento de saúde, através da entrega dos documentos originais ao Reinaldo Yoshitaka Nishimura, dos quais possuímos cópia com carimbo de recebimento do serviço de fiscalização;

- que lembramos ainda ao prezado Auditor que o ano de 1999 já se encontrava na data do início da fiscalização, prescrito.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante a Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR concluiu pela procedência da ação fiscal e manutenção integral do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que o impugnante argumenta prescrição (sic), em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999. Ressalte-se, inicialmente, que no lançamento não ocorre a prescrição, mas a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário;

- que o termo inicial para a contagem do prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário está definido no inciso I do art. 173 do CTN, ou seja, 5 (anos) contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- que quanto à data de ocorrência do fato gerador do IR de pessoa física, verifica-se que a partir da edição da Lei nº 8.134, de 1990, além da incidência mensal à medida que os rendimentos forem percebidos, a legislação determina que a apuração definitiva do Imposto de Renda da Pessoa Física seja efetuada na declaração anual de ajuste;

- que o fato gerador do imposto sobre os rendimentos sujeitos ao ajuste anual somente aperfeiçoa-se no momento em que se completa o período de apuração dos rendimentos e deduções: 31 de dezembro de cada ano-calendário, mesmo estando o contribuinte obrigado a sofrer retenção do imposto de renda na fonte pagadora ao longo do ano-calendário, à medida que recebe rendimentos tributáveis, ou ao recolhimento mensal do tributo, quando sujeitos ao carnê-leão;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

- que para as infrações relativas à glosa de contribuições à Previdência Oficial, despesas médicas, com instrução, livro Caixa e pensão judicial seus valores serão acrescidos aos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva anual. No presente caso, em relação ao período indicado pelo impugnante, os fatos geradores ocorreram em 31/12/99, posto que os documentos são de 1999. Logo, a Fazenda Pública só poderia constituir eventual crédito tributário, decorrente de infração apurada na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 1999, durante o ano de 2000, e, ainda assim, após a entrega da declaração, que se dá até o dia 30 de abril de cada ano. Dessa forma, pela regra do art. 173, do CTN, aplicável por se tratar de lançamento de ofício, os prazos decadenciais somente começaram a fluir a partir de 01/01/01. Tendo o lançamento sido cientificado ao impugnante em 23/12/04, não há que se falar em decadência, que se daria somente em 01/01/06;

- que, por outro lado, mesmo que se considerasse a data de encerramento do ano-calendário, ou seja, 31/12/99, como termo inicial para contagem do prazo quinquenal, tese que seria mais benéfica ao contribuinte, também não estaria decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário;

- que, quanto às glosas das despesas do livro Caixa, tem-se que além de serem necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, para serem dedutíveis as despesas devem ser comprovadas mediante documentação idônea e escrituradas em livro caixa. As despesas devem estar devidamente discriminadas e identificadas em documentos hábeis e idôneos, para que possam ser comprovadas, não sendo aceitos como idôneos, documentos sem identificação clara do contribuinte ou com identificação não aposta quando de sua emissão; contendo assinaturas não identificadas, ou sem assinatura; os tickets de caixa e notas fiscais que não identifiquem, de forma precisa, o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

adquirente, o produto fornecido ou o serviço prestado; recibos não identificados e documentos semelhantes;

- que ressalte-se que, normal e usualmente, o documento emitido por pessoa jurídica hábil para a comprovação da despesa é a nota fiscal, na qual deve constar a identificação clara do adquirente e a discriminação do produto vendido ou do serviço prestado;

- que, em suma, são consideradas despesas passíveis de escrituração no livro caixa, para efeitos de dedução, apenas aquelas indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que suportadas pela pessoa física e comprovados os desembolsos, tais como: aluguel, água, luz, telefone e material de expediente ou de consumo e despesas com empregados, quando vinculadas ao contrato de trabalho;

- que nessas despesas, é válido frisar, não podem ser consideradas as aplicações de capital, ou seja, não podem ser considerados quaisquer dispêndios com a aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, isto é, que não se extingam com sua mera utilização. Por conseguinte, não podem ser deduzidos os valores despendidos na instalação de escritório ou consultório, na aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos mobiliários, etc.;

- que à luz dessas considerações, a alegação de extravio dos documentos não é suficiente para elidir a tributação, pois, além de a dedução das despesas do livro Caixa na declaração estar condicionada à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados, os documentos são indispensáveis para verificação dos critérios de normalidade,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

usualidade, necessidade e pertinência, ou seja, se elas efetivamente têm alguma relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte;

- que, além disso, causa estranheza a alegação do autuado de que os comprovantes referentes às despesas escrituradas no livro Caixa estariam em seu veículo atingido por enchente ocorrida em Paranaguá - PR, no dia 11/04/04, cuja ocorrência só foi registrada em 28/04/04 (fl. 28), haja vista que em sua resposta à intimação formalizada pelo serviço de Fiscalização (fls. 04/06), declarou, em 27/05/04, que "possuía em seu poder as despesas declaradas em suas declarações de renda, uma vez que no sinistro foram perdidas as documentações de suas receitas, que era o que estava sendo fiscalizado em Paranaguá";

- que, portanto, suas alegações são no mínimo contraditórias, sobretudo quando se constata que a DRF em Paranaguá, em datas anteriores a alegada enchente, estava desenvolvendo ação fiscalizatória para autuação de contribuintes que se utilizavam de recibos gratuitos ou inidôneos para dedução de despesas médicas de elevado valor em suas declarações de ajuste, dentre os quais haviam recibos fornecidos pelo autuado, sendo que uma única contribuinte, no ano-calendário de 1999, pleiteou dedução de R\$ 54.000,00 de despesas médicas pagas ao autuado (fl. 15), conforme cópia do auto de infração apresentado pelo próprio autuado para corroborar suas afirmações (fls. 08/21);

- que como se depreende da legislação acima transcrita, a dedução de despesas médicas, de instrução e contribuições à previdência oficial, na declaração do contribuinte está, assim, condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados no ano-calendário, e a pensão alimentícia, além da comprovação do efetivo pagamento, deve estar precisamente definida em sentença ou acordo homologado judicialmente.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

- que a dedução de despesas médicas, na declaração do contribuinte, restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte para o seu próprio tratamento ou de seus dependentes e, quando requisitados, os gastos devem ser comprovados, com documentos originais que indiquem o nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu;

- que em relação à despesa médica de R\$ 8.000,00 que o litigante alega comprovada, verifica-se que os recibos apresentados às fls. 72/75, referem-se a gastos do ano-calendário de 2000, assim, não podem ser acolhidos para dedução na declaração do exercício dce 2000, ano-calendário de 1999, uma vez que o imposto de renda da pessoa física rege-se pelo regime de caixa;

- que quanto às glosas da contribuição à previdência oficial, das despesas de instrução e pensão judicial, o contribuinte limita-se a argumentar que os documentos que detinha já foram anteriormente apresentados à Delegacia da Receita Federal. Ressalte-se, todavia, que os documentos apresentados foram relacionados fls. 38/41, os quais já foram objeto de análise pela autoridade lançadora, conforme se constata pelo Termo de Verificação de Infração Fiscal de fls. 94/108. Assim, devem ser mantidas as glosas efetuadas pelos fundamentos explicitados pela autoridade lançadora, uma vez que as justificativas são pertinentes e o litigante não apresentou qualquer documento que pudesse alterar o entendimento desta autoridade julgadora.

As ementas que consubstanciam os fundamentos da decisão de Primeira Instância são as seguintes:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2000

Ementa: PRAZO DE DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO

No lançamento de ofício a contagem do prazo decadencial obedece à regra geral expressamente prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, iniciando-se a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DESPESAS DO LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Somente as despesas de consumo indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, são dedutíveis na declaração do contribuinte e estão condicionadas à comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados.

DESPESAS MÉDICAS. INSTRUÇÃO. CONTRIBUIÇÃO À PREVIDÊNCIA OFICIAL. PENSÃO JUDICIAL. GLOSAS. CABIMENTO.

A dedução de despesas médicas, de instrução e contribuições à previdência oficial, na declaração do contribuinte está condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados no ano-calendário, e a pensão alimentícia, além da comprovação do efetivo pagamento, deve estar precisamente definida em sentença ou acordo homologado judicialmente.

Lançamento procedente."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 20/04/05, conforme Termo constante às fls.141/143 e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, dentro do prazo hábil (19/05/05), o recurso voluntário de fls. 146/147 no qual demonstra total irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

Consta às fls. 153 que o recorrente não possui bens ou direitos para efetuar a garantia de instância a que alude o art. 10, da Lei nº. 9.639, 1998, que alterou o art. 126, da Lei n 8.213, de 1991, com a redação dada pela Lei n 9.528, de 1997.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Não há arguição de qualquer preliminar.

No mérito, como se vê do relatório, cinge-se a discussão do presente litígio em torno da glosa de despesas médicas, de instrução, contribuição a previdência oficial e gastos com pensão alimentícia, bem como glosa de despesas lançadas em livro Caixa.

Para o deslinde da questão sobre a glosa de despesas se faz necessário invocar a Lei nº 9.250, de 1995, verbis:

“Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

(...).

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

b) a pagamentos efetuados a estabelecimento de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º e 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais);

c) à quantia de R\$ 1.080,00 (um mil e oitenta reais) por dependente;

d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinada a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não-assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro.

(...).

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

(...).

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

(...).



• •
MINISTÉRIO DA FAZENDA
• •
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentados, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea "b" do inciso II deste artigo.

(...).

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea "c" poderão ser considerados como dependentes:

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;

III - a filha, o filho, a enteada ou enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - p menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

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

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

Como se depreende da legislação acima transcrita, a dedução de despesas médicas, de instrução e contribuições à previdência oficial, na declaração do contribuinte está condicionada a comprovação hábil e idônea dos gastos efetuados no ano-calendário, e a pensão alimentícia, além da comprovação do efetivo pagamento, deve estar precisamente definida em sentença ou acordo homologado judicialmente.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

Ademais, a dedução de despesas médicas, na declaração, restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte para o seu próprio tratamento ou de seus dependentes e, quando requisitados, os gastos devem ser comprovados, com documentos originais que indiquem o nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu.

Como se vê dos autos, quanto às glosas da contribuição à previdência oficial, das despesas de instrução e pensão judicial, o contribuinte limita-se a argumentar que os documentos que detinha já foram anteriormente apresentados à Delegacia da Receita Federal. Porém, como já disse a decisão de Primeira Instância, que os documentos apresentados foram relacionados fls. 38/41, os quais já foram objeto de análise pela autoridade lançadora, conforme se constata pelo Termo de Verificação de Infração Fiscal de fls. 94/108.

Assim, devem ser mantidas as glosas efetuadas pelos fundamentos explicitados pela autoridade lançadora, uma vez que as justificativas são pertinentes e o recorrente não apresentou qualquer documento que pudesse alterar o entendimento desta autoridade julgadora.

Igual sorte resta ao recorrente quanto às despesas de Livro Caixa não consideradas, já que, indiscutivelmente, é sabido que somente são admissíveis, como dedutíveis, despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

É sabido que se considera despesa de custeio aquela indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo, honorários pagos, etc.

O valor das despesas dedutíveis, escrituradas em livro Caixa, está limitado ao valor da receita mensal recebida de pessoa física ou jurídica.

O profissional autônomo pode escriturar o livro Caixa para deduzir as despesas de custeio, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Receita e despesa deve manter correlação com a atividade, independentemente se a prestação de serviços foi feita para pessoas físicas ou jurídicas.

Ora, a inscrição da despesa utilizada no Livro Caixa é condição primordial para a admissibilidade de sua dedução dos rendimentos tributáveis, na declaração de ajuste anual, sem contar que não basta a sua comprovação por meio de documentação idônea, devendo ainda ficar comprovado que as despesas de custeio pagas são necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte pagadora. Tais despesas devem estar devidamente discriminadas e identificadas em documentos hábeis e idôneos.

Com o se vê dos autos, na revisão da Declaração de Ajuste Anual foi glosado os pagamentos ali escriturados porque não houve a comprovação das despesas lançadas. Durante a fase de fiscalização e durante a fase de julgamento em Primeira Instância, o suplicante não apresentou nenhum documento hábil que retificasse o feito, bem como não comprovou a vinculação dos gastos com a atividade desempenhada muito menos vinculou as receitas recebidas como autônomo razão pela qual foi mantida a glosa em primeira instância.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

Com efeito, a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

Da análise da aplicação das multas de lançamento de ofício, se faz necessário ressaltar que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal, incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Neste contexto, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à aplicação das multas de lançamento de ofício.

Quanto ao lançamento da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão, se faz necessário destacar que o lançamento da multa isolada engloba valores recebidos de pessoas físicas (carnê-leão), mensalmente, apurados e informados na Declaração de Ajuste Anual, porém, recolhidos em atraso.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

A Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

“Art. 43 - Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único - Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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

II - (omissis).

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

(...).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Da análise dos dispositivos legais retro transcritos é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o “carnê-leão” que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada. Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

Desta forma, entendo cabível, a partir de 1º de janeiro de 1997, a multa de ofício prevista no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996, exigidos isoladamente, sob o argumento do não recolhimento do imposto mensal (carnê-leão), previsto no artigo 8º, da Lei nº 7.713, de 1988, informado na Declaração de Ajuste Anual, ou seja, é cabível a exigência da multa isolada de 75% sobre o carnê-leão apurado na declaração do suplicante relativo ao ano-calendário de 1999, não objeto de lançamento de ofício.

Assim sendo, é de se excluir da tributação a multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada em concomitância com a multa de lançamento de ofício exigida com o tributo.

Quanto à aplicação da multa qualificada verifica-se da análise dos autos que a autoridade lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa qualificada quando o contribuinte não lograr comprovação das despesas lançadas em Livro Caixa, sob o argumento que nesses casos é possível inferir que o sujeito passivo inseriu despesas inexistentes em sua Declaração de Ajuste Anual com intuito de reduzir o seu imposto de renda, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa na conduta adotada pelo contribuinte, com o propósito específico de impedir ou retardar o conhecimento das infrações, ocultando rendimentos auferidos e não declarados.

Da análise da matéria, não posso concordar com a atitude da autoridade

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

lançadora, pelas razões abaixo expostas.

Neste processo, se faz necessário à evocação da justiça fiscal, no que se refere à multa qualificada aplicada, decorrente do artigo 957 do RIR/99, com base legal no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que o contribuinte teria deixado de comprovar as despesas lançadas no Livro Caixa, levando a crer que o mesmo inseriu dados em sua Declaração de Ajuste Anual que sabia não serem exatos para reduzir a base de cálculo do imposto de renda devido.

Assim, não há dúvidas que a qualificação da multa tem origem na prestação de informação ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a inserção no Livro Caixa de despesas em valores expressivos, sem a respectiva comprovação através da apresentação de documentação hábil e idônea.

Ora, com a devida vênia, o máximo que poderia ter acontecido é que esses valores expressivos, lançados a título de despesas sem a devida comprovação, deveriam ser glosadas, cuja origem destas despesas não foram investigados pela fiscalização, o que a meu ver caracterizam irregularidade simples penalizada pela glosa pura e simples e que jamais seria motivo para qualificação da multa.

A aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, atualmente aplicada de forma generalizada pela autoridade

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

lançadora, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Deve-se ter sempre, em mente, o princípio de direito de que a "fraude não se presume", devem existir, sempre, dentro do processo, provas sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, sucedâneo do art. 992, II, Regulamento do Imposto de Renda de 1994, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual ou a falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização ou o lançamento de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

valores expressivos de despesas, de origem desconhecida, na Declaração de Ajuste Anual, não evidencia o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Além do mais, o que pesa realmente no presente caso é que o lançamento foi realizado por glosa de despesas lançadas em Livro Caixa sem a devida comprovação através da apresentação de documentação hábil e idônea, que autoriza a presunção de que tais despesas não existiram, porém por si só, é insuficiente para amparar a aplicação de multa qualificada. No mesmo sentido, estaria a informação de que o suplicante teria lançado valores expressivos de despesas com o objetivo de reduzir a base de cálculo tributável, motivo que poderia no máximo ser um indicativo de que tais despesas deveriam ser glosadas pela autoridade lançadora, mas jamais será indicativo de evidente intuito de fraude.

Nos casos de lançamentos tributários tendo por base glosa de despesas, de forma pura e simples, pela falta de documentação, vislumbra-se um lamentável equívoco por parte da Receita Federal. Nestes lançamentos, acumulam-se duas premissas: a primeira que tais despesas devem ser glosadas; a segunda que o lançamento de tais despesas na Declaração de Ajuste Anual estariam a evidenciar o evidente intuito de sonegar ou fraudar imposto de renda. Quando a Receita Federal age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja, o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei.

Este equívoco praticado pelo fisco provoca, em certos casos, um transtorno irreparável ao contribuinte. Como se sabe, toda vez que é aplicada a multa qualificada, além do problema tributário, surge a questão penal tributária, materializada na representação

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

fiscal para fins penais, partindo do pressuposto que a conduta praticada pelo contribuinte tipifica, em tese, um ilícito penal previsto na Lei n.º 8.137, de 1990.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma simples infração fiscal de redução da base de cálculo do imposto de renda em razão da falta de comprovação documental que tais despesas foram realizadas e que as mesmas são legais, facilmente detectável pela fiscalização, às infrações mais graves, em que seu responsável sursurpia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro ("laranja"), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não. O fato de uma pessoa física receber um rendimento e simplesmente não declará-lo é considerado com evidente intuito de fraudar ou sonegar? Claro que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, a simples não declaração não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar, é evidente que nos casos de simples glosa de despesas por falta de comprovação através da apresentação de documentação hábil e idônea é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

dever legal de glosar tais despesas, já que o contribuinte esta pagando imposto a menor, ou seja, utilizou uma despesa para reduzir imposto e não trouxe provas que a despesa é legal. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples glosa de despesa por falta de comprovação.

Por que não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos/receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado, saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada tratar-se de rendimentos/receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, a imposição de multa qualificada? Por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, desorganização, etc.

Se a premissa do fisco fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor/bem/direito na Declaração de Bens ou Direitos ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado, glosa de despesas, etc.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

Já ficou decidido por este Primeiro Conselho de Contribuintes que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão nº. 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4 , inciso II, da Lei n 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declinar se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.”

Acórdão nº. 104-18.640, de 19 de março de 2002:

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n 1.041, de 1994.”

Acórdão nº. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n 1.041, de 1994.”

Acórdão nº. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

“MULTA AGRAVADA - INFRAÇÃO QUALIFICADA - APLICABILIDADE - A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei n 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei n 9.430 de 27 de dezembro de 1996.”

Acórdão nº. 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

“MULTA AGRAVADA - CUSTOS FICTÍCIOS - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.”

Acórdão nº. 104-19.454, de 13 de agosto de 2003:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

“MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A dedução indevida de despesa médica/instrução, rendimento recebido de pessoa jurídica não declarados, bem como a falta de inclusão na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos, os valores que transitaram a crédito (depósitos) em conta corrente pertencente ao contribuinte, cuja origem não comprove caracteriza, a princípio, falta simples de redução indevida de imposto de renda e omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994, já que a fiscalização não demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude.”

Acórdão nº. 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

“DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA - SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da autuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. À utilização de documentos ideologicamente falsos - notas fiscais frias -, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto nº. 85.450, de 1980.”

Acórdão nº. 104-19.386, de 11 de junho de 2003:

“MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS - COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº. 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão nº. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

"MULTA DE OFÍCIO - DECLARAÇÃO INEXATA - A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo."

Acórdão nº. 101-93.251, de 08 de novembro de 2000:

"MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. Comprovado o evidente intuito de fraude, a penalidade aplicável é aquela prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996."

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 1999, nestes termos:

“Art. 957 - Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei nº. 8.218/91, art. 4º)
(...)

II - de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

A Lei nº. 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

“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, na sua natureza ou circunstâncias materiais;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação 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 qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.”

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Em outras palavras, a fraude é um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de burlar, enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos.

A falsidade ideológica consiste na omissão, em documento público ou particular, de declaração que dele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O dolo implica conteúdo criminoso, ou seja, a intenção criminosa de fazer o mal, de prejudicar, de obter o fim por meios escusos. Para caracterizar dolo, o ato deve

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

conter quatro requisitos essenciais: (a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; (b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada (c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o benefício por ele conseguido; e (d) a participação intencional de uma das partes no dolo.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos/receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos/receitas de fato.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o "intuito de fraude". E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente.

O ordenamento jurídico positivo dotou o direito tributário das regras necessárias à avaliação dos fatos envolvidos, peculiaridades, circunstâncias essenciais, autoria e graduação das penas, impescindindo o intérprete, julgador e aplicador da lei, do concurso e/ou dependência do que ficar ou tiver que ser decidido em outra esfera.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

Do que veio até então exposto, necessário se faz ressaltar, como aspecto distintivo fundamental, em primeiro plano o conceito de evidente, como qualificativo do “intuito de fraudar”, para justificar a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada. Até porque, faltando qualquer deles, não se realiza na prática, a hipótese de incidência de que se trata.

Segundo o Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, tem-se que:

EVIDENTE. <Do lat. Evidente> Adj. - Que não oferece dúvida; que se compreende prontamente, dispensando demonstração; claro, manifesto, patente.

EVIDENCIAR - V.t.d 1. Tornar evidente; mostrar com clareza; Conseguiu com poucas palavras evidenciar o seu ponto de vista. P. 2. Aparecer com evidência; mostrar-se, patentear-se.

De Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, trazendo esse conceito mais para o âmbito do direito, esclarece:

“EVIDENTE. Do latim evidens ,claro, patente, é vocábulo que designa, na terminologia jurídica, tudo que está demonstrado, que está provado, ou que é convincente, pelo que se entende digno de crédito ou merecedor de fé.”

Exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão nº. 104-19.621, de 04 de novembro de 2003:

"COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTOS ATRAVÉS DA EMISSÃO DE RECIBOS RELATIVO A OBRIGAÇÕES JÁ CUMPRIDAS EM ANOS ANTERIORES - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - CARACTERIZAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei nº. 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 1.041, de 1994, autorizando a aplicação da multa qualificada, a prática reiterada de omitir na escrituração contábil o real destinatário e/ou causa dos pagamentos efetuados, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar o recolhimento do imposto de renda na fonte na efetivação dos pagamentos realizados. Sendo que para justificar tais pagamentos o contribuinte apresentou recibos relativos à operação de compra de imóveis, cuja obrigação já fora cumprida em anos anteriores pelos verdadeiros obrigados."

Acórdão nº. 103-12.178, de 17 de março de 1993:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

“CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA - Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.”

Acórdão nº. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

“DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS - Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.”

Acórdão nº. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

“DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO - Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.”

Acórdão nº. 103-07.115, de 1985:

“NOTAS CALÇADAS - FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA - A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.”

Acórdão nº. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

"MULTA AGRAVADA - CONTA FRIA - O uso da chamada "conta fria", com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada."

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe a prática de ato doloso para a configuração do ilícito penal. A informação, de que o suplicante lançou despesas com valores expressivos, sem comprovar a legalidade das mesmas, para mim caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação.

Para concluir é de se reforçar, mais uma vez, que a simples glosa de despesas ou a simples omissão de rendimentos não dá causa para a qualificação da multa. A infração a dispositivo de lei, mesmo que resulte diminuição de pagamento de tributo, não autoriza presumir intuito de fraude. A inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o sujeito empenhou-se em induzir a autoridade administrativa em erro quer por forjar documentos quer por ter feito parte em conluio, para que fique caracterizada a conduta fraudulenta.

Desta forma, só posso concluir pela inaplicabilidade da multa de lançamento de ofício qualificada, devendo a mesma ser reduzida para aplicação de multa de ofício normal de 75%.

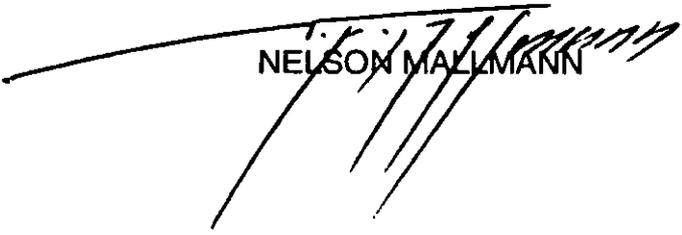
Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.010934/2004-59
Acórdão nº. : 104-21.414

todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício, bem como desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2006



NELSON MALLMANN