



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

Processo nº 10980.725609/2011-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2801-003.924 – 1ª Turma Especial
Sessão de 20 de janeiro de 2015
Matéria IRPF
Recorrente VALDOMIRO BUENO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

Existindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Inexistindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial será: (a) o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) o Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, conforme artigo 17, do PAF.

PERCENTUAL DE MULTA. LEGALIDADE. LEI 9.430/1996.

Constatada a existência de infração à legislação tributária, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, no percentual estabelecido legalmente.

MULTA. QUALIFICAÇÃO. 150%. APLICABILIDADE.

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

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para manter, em relação ao ano calendário de 2005, apenas a glosa de despesas médicas no valor de R\$ 3.000,00, com multa qualificada de 150%, cancelando as demais, e em relação ao ano calendário de 2006, considerar a matéria não impugnada e manter todas as glosas efetuadas, nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin – Presidente.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

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

Relatório

Em desfavor do contribuinte acima identificado foi lavrado Auto de Infração relativo ao **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física**, anos calendário de 2005 e 2006, exercícios, respectivamente, de 2006 e 2007, onde foi exigido o total de R\$ 7.855,98 a título de imposto, acrescido de multas proporcionais nos percentuais de 75% e 150%, para infrações distintas, no importe de R\$ 6.510,73, e mais juros de mora calculados pela Selic.

Narra a Autoridade Fiscal responsável pelo lançamento, no Auto de Infração, que o contribuinte fora regularmente intimado a apresentar comprovantes das despesas declaradas com médicos, previdência privada e instrução, para as DIRPF dos exercícios em questão. Não o fazendo satisfatoriamente, procedeu-se às glosas, com as seguintes especificidades:

a) em relação às despesas médicas, foi obtida uma declaração da profissional Andrezza Maria Frigeri Carmassi de que não prestara qualquer serviço - nem recebera pagamento-, no ano de 2005, para o contribuinte, que por sua vez alegou que como já se passara mais de cinco anos entre o fato gerador e a intimação, não apresentou qualquer comprovante relativo a aquele período. Foram glosadas todas as despesas com médicos e afins e

em relação à suposta despesa com Andrezza Carmassi foi aplicada a multa de 150%. Sob a alegação da constatação de dolo/fraude, a Fiscalização entendeu pelo deslocamento do início da contagem do prazo decadencial na forma do artigo 173, I, do CTN, efetuando o lançamento de ofício;

b) em relação à dedução com previdência privada, foi efetuado lançamento em relação ao exercício de 2006, ano calendário de 2005, pela não apresentação de comprovantes de pagamento, tendo-se contado o prazo decadencial na forma do artigo 173, I, do CTN, considerando a fraude/dolo, acima descrita. Em relação ao exercício de 2007, a glosa foi parcial (R\$ 1.704,24), considerando que parte do valor referir-se-ia a "caixa de pecúlio" e não previdência privada;

c) em relação às despesas com instrução, foram efetuadas glosas apenas para o exercício de 2007, ano calendário de 2006, por não apresentação de comprovantes da despesa com a Sociedade Educacional Tuiuti.

Cientificado do lançamento em 27 de outubro de 2011 e inconformado, o contribuinte apresentou Impugnação, na folha 47, onde fala em decadência do exercício de 2006/ano calendário de 2005, não comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; pede o afastamento da multa qualificada de 150% e a consideração de que parte das despesas do ano calendário de 2005 foram comprovadas.

A manifestação do contribuinte foi analisada pela DRJ em Curitiba/PR, que por Acórdão unânime decidiu considerar **procedente em parte a impugnação**. Disse o Relator do Voto condutor, em suma, que não reconhecia a decadência do direito de lançar em relação aos fatos geradores ocorridos em 31 de dezembro de 2005, considerando as deduções indevidas e a entrega de declaração somente no ano de 2006, sendo que o prazo deve-se contar mesmo na forma do artigo 173, I, do CTN; acrescentou ainda que entendeu caracterizada a ocorrência de dolo/fraude/simulação, a partir das circunstâncias destes autos; que o contribuinte não se manifestou em relação às glosas com despesas com instrução e previdência privada, relativas ao ano calendário de 2006, sendo "matéria não impugnada"; tratou das deduções relativas a 2005, aceitando a documentação apresentada pelo contribuinte, em parte, motivando seu entendimento discriminadamente e, por fim, entendeu correta a aplicação da multa de 150% em relação à glosa de despesas com a profissional Andrezza Carmassi.

Cientificado dessa decisão em 06/03/2012, conforme AR na folha 91, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 04/04/2012, com protocolo na folha 93.

Em sede de recurso, assim argumenta, em síntese:

1 - decadência do direito de lançar em relação aos fatos geradores ocorridos em 2005, devendo-se contar o prazo na forma do artigo 150, § 4º, do CTN. Inocorrência de dolo, fraude ou simulação;

2 - comprovação de despesas no valor de R\$ 5.000,00 com Débora Cristina Cardozo Bueno, conforme recibos. Esclarece que a DRJ não aceitou a comprovação dessa despesa porque a beneficiária do pagamento é filha do Recorrente;

3 - inaplicabilidade da multa de 150%, ao lançamento;

PEDE, então, que seja reformado parcialmente (sublinhei) o Acórdão recorrido, reconhecendo-se a decadência do crédito tributário e "*julgando insubsistente o Auto de Infração*".

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

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

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

Conforme relatado, a Impugnação foi parcial e não se referiu às glosas de despesas no ano de 2006/exercício 2007 com previdência privada (R\$ 1.704,24) e instrução (R\$ 2.373,84), pelo que tal matéria está fora do litígio, nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

DECADÊNCIA e MULTA QUALIFICADA

A discussão baseada na decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício reside nos fatos geradores ocorridos em 31 de dezembro de 2005/exercício 2006, uma vez que o lançamento foi regularmente cientificado ao sujeito passivo somente em 27 de outubro de 2011.

Em relação ao tema, temos aplicado neste CARF, inclusive por força de disposição regimental interna, o seguinte Acórdão do STJ, submetido à sistemática dos recursos "repetitivos":

Recurso Especial nº 973.733 SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento

antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Chega-se então às seguintes regras: inexistindo a comprovação de ocorrência de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, o termo inicial será: (a) o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) o Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

No caso o contribuinte entregou a declaração de rendimentos e houve a antecipação do pagamento do tributo devido na forma de retenção na fonte. Então, salvo se demonstrado o dolo, fraude ou simulação, o *dies a quo* da contagem do prazo decadencial seria 31 de dezembro de 2005.

Ocorre que existe nos autos a declaração assinada pela profissional Andrezza Carmassi (fl. 15) onde afirma que seus blocos de recibos ficavam em poder do Contador e que já recebera intimações da Receita Federal sobre emissão de recibos a pessoas que desconhecia. Declara que *"não prestou serviços as pessoas listadas (dentre elas o contribuinte aqui em caso), pois nem dentista formada era à época dos fatos (era protética, obtendo a formação posteriormente)."*

Assim, não existe suposição apenas de que o recibo no valor de R\$ 3.000,00 a título de despesas odontológicas com a profissional Andrezza Carmassi, no ano de 2005, seja inverídico. Existe a negativa cabal da prestação do serviço. A glosa não se deu apenas pela não apresentação do documento.

Na Impugnação, tampouco no Recurso, o contribuinte nada menciona sobre isso. Não contesta a declaração que foi expressamente citada no Auto de Infração para subsidiar o entendimento fiscal da ocorrência da intenção de reduzir o tributo devido, com a inclusão de um recibo que sabe, ou deveria saber, ser inidôneo.

A lei 4.502/64, art. 72, conceituou fraude como *"toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento."*

Já por dolo ou conduta dolosa entende-se:

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

A aplicação da multa qualificada foi específica, no lançamento, apenas sobre as infrações decorrentes da glosa de despesas referentes à profissional Andrezza Carmassi. A outras infrações, apuradas a partir das mesmas declarações, porém apenas pela falta de comprovação do pagamento, com documentação hábil e idônea, aplicou-se o percentual de 75% (folha 37).

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

A DRJ, ao julgar a lide, entendeu por considerar parcialmente comprovadas algumas despesas com médicos e afins relativas ao ano de 2005. Ou seja, admitiu que de fato existiram. Em relação à despesa de R\$ 5.000,00 tendo a filha do Recorrente como beneficiária dos pagamentos, baseou-se em suposições para a negativa, não se tendo demonstrado, efetivamente, que não tenham ocorrido. Vejamos (fl. 85):

Ocorre que, no caso, a suposta prestadora de serviços é filha do autuado, e consoante consulta nos sistemas internos da RFB residente no mesmo endereço do litigante (fl. 73 e 47). Nessa condição, a pretensão de dedução de supostos serviços mensais afigura-se mera tentativa destinada à redução da base de cálculo do imposto do autuado, não necessariamente associada a prestações de serviços e a pagamentos correspondentes, ao menos na forma como os recibos pretendem caracterizar. É por demais óbvio que a filha não cobraria pelo serviço prestado aos seus pais (Valdomiro e/ou Ciloa Cardozo Bueno), pelo menos a “preço de mercado”. Em decorrência de eventual exercício profissional efetivo, mesmo para os pais, o que não é ilícito, poder-se-ia, quando muito, admitir que eventual cobrança contemplasse os custos inerentes, sendo, nesse caso, necessária a comprovação dos custos efetivos por meio de documentação hábil e idônea.

Enfim, entendo que em face da declaração apresentada por Andrezza Carmassi, a glosa da despesa com odontologia no valor de R\$ 3.000,00, que não foi combatida expressamente pelo Recorrente, está baseada em suporte documental e constitui o uso sabidamente indevido de despesa inexistente para a redução da base de cálculo do imposto.

Em relação a essa glosa, portanto, demonstrada a ocorrência do dolo/fraude, aplica-se a contagem do prazo decadencial na forma do artigo 173, I, do CTN e a multa qualificada de 150%, conforme artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, isso não estende às demais infrações, de pronto, o mesmo raciocínio, como pretendeu a Autoridade Fiscal. Repito que inclusive algumas deduções foram admitidas como comprovadas pela DRJ; a glosa de previdência privada, por exemplo, foi motivada pela “não apresentação do comprovante de pagamento” e a glosa da despesa com serviços prestados por membro da entidade familiar restou baseada em ilações lógicas.

Em conclusão, a única glosa que deve ser mantida, em relação a fato gerador ocorrido em 2005, é a da despesa no valor de R\$ 3.000,00, com a profissional Andrezza Carmassi, aplicando-se-lhe a multa qualificada no percentual de 150%.

Em relação aos fatos geradores ocorridos em 2006, são matéria não impugnada e fora de litígio, devendo permanecer como lançadas.

CONCLUSÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2/2004 em 24/08/2001

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

/01/2015 por MARCIO HENRIQUE SALES PARADA, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por TANIA MARA PASCHO

ALIN

Impresso em 27/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10980.725609/2011-13
Acórdão n.º **2801-003.924**

S2-TE01
Fl. 120

Dessa feita, VOTO por **dar provimento parcial ao recurso** para manter, em relação ao ano calendário de 2005, apenas a glosa de despesas médicas no valor de R\$ 3.000,00, com multa qualificada de 150%, cancelando as demais, e em relação ao ano calendário de 2006, considerar a matéria não impugnada e manter todas as glosas efetuadas.

Assinado digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada