



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

Processo nº 13609.001672/2007-10
Recurso nº 166.024 Voluntário
Acórdão nº 2201-00.346 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de julho de 2009
Matéria IRPF - Ex(s): 2003 a 2006
Recorrente ANA MARIA DE CAMPOS
Recorrida 5ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

IRPF - DEDUÇÃO - LIVRO CAIXA.

Os profissionais liberais podem deduzir as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora especificadas na legislação, desde que devidamente comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

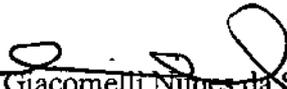
LANÇAMENTO DE OFÍCIO - MULTA QUALIFICADA - SIMPLES OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INAPLICABILIDADE.

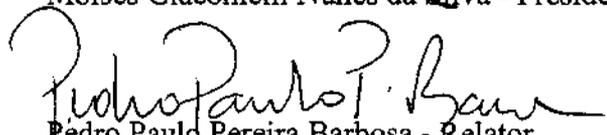
A dedução de despesas indevida, quando não lastreada em documentos fraudulentos, não caracteriza evidente intuito de fraude, a justificar a qualificação da multa de ofício.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa, nos termos do voto do Relator.


Moises Giacomelli Nunes da Silva - Presidente em exercício


Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

EDITADO EM: 19 ABR 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Edgar Silva Vidal (Suplente convocado), Eduardo Tadeu Farah, Renato Coelho Borelli (Suplente

convocado), Núbia Moreira Barros Mazza (Suplente convocada) e Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Presidente em exercício). Ausentes, justificadamente, as Conselheiras Rayana Alves de Oliveira França e Janaína Mequita Lourenço de Souza.

Relatório

ANA MARIA DE CAMPOS interpôs recurso voluntário contra acórdão da 5ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG que julgou procedente lançamento formalizado por meio do auto de infração de fls. 87/105. Trata-se de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, no valor de R\$ 172.147,27, acrescido de multa de ofício de 75% e 150% e de juros de mora, totalizando um crédito tributário lançado de R\$ 484.115,35.

A infração que ensejou o lançamento e que está detalhadamente descrita no instrumento de autuação e no relatório fiscal de fls. 107/150, foi a dedução indevida de despesas de livro caixa nos anos de 2002 a 2005. No referido relatório fiscal consta indicação individualizada de cada item glosado, com a respectiva justificativa.

Registre-se que no caso de glosas de dedução com a justificativa ‘despesa da pessoa jurídica’ a multa aplicada foi qualificada, no percentual de 150%.

O seguinte trecho do relatório fiscal bem esclarece os fatos que levaram à autuação:

A Contribuinte recebe todo seu rendimento de Pessoas Jurídicas. Os valores recebidos estão sujeitos a retenção do imposto de renda. Recebia valores anuais na faixa de R\$ 400.000,00, o que gera uma retenção superior a R\$ 100.000,00. Para aumentar o valor da sua restituição e diminuir o valor do imposto pago, a contribuinte influiu intencionalmente o valor escriturado no livro caixa com despesas que são responsabilidade de sua pessoa jurídica. Foi apurado por esta fiscalização que a contribuinte possui uma empresa (CAMEDI – Centro de Medicina Diagnóstica Por Imagem Ltda, CNPJ 21.610.928/0001-68). Esta empresa apura o Imposto de Renda Pessoa Jurídica pela modalidade do lucro presumido. Por ser uma empresa optante do lucro presumido, a contribuinte emitiu notas e contratou empregados em seu nome, apesar de serem despesas da pessoa Jurídica. a primeira comprovação desta situação foi quando a Contribuinte confirmou que trabalhava na Rua Antonio Olinto, 5. O endereço da empresa no CNPJ é a rua Antonio Olinto, 27. Foram encontradas faturas da CEMIG em nome da contribuinte no endereço da pessoa jurídica e foram escrituradas faturas da CEMIG em nome da pessoa jurídica, porém com o endereço da contribuinte. Da mesma forma, contas da Embratel e da Telemar estão no endereço da pessoa jurídica e da Telemig Celular no endereço pessoal da Contribuinte....

A Contribuinte impugnou o lançamento, alegando, em síntese, que exerce atividade médica há mais de 27 anos e que para exercer sua atividade necessita de uma

infraestrutura, de instalações, de auxiliares, de aparelhos; que no início de sua carreira prestava os serviços todos como pessoa física, mas que, posteriormente, as operadoras de planos de saúde passaram a exigir que os serviços fossem prestados como pessoa jurídica, o que levou à criação da empresa Camedi para onde foram transferidos todos os convênios, menos o da Unimed, que somente aceita conveniados pessoas físicas; que para separar os serviços da pessoa física e da pessoa jurídica foi construída uma segunda unidade que passou a dividir as despesas de água, energia, telefone, etc. Conclui, assim, que a pessoa física também necessita de estrutura física de trabalho independentemente da pessoa jurídica.

A Contribuinte argúi a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 26 de março de 2003.

Quanto ao mérito, afirma com base nas considerações acima resumidas, que as deduções glosadas referem-se a despesas efetivas da pessoa física e que a circunstância de haver constituído uma pessoa jurídica não muda esse fato; que apenas exerceu a liberdade de organizar sua atividade da forma mais conveniente a seus propósitos.

Insurge-se contra a multa de ofício qualificada, aduzindo, em síntese, que não incorreu em dolo ou fraude a justificar a medida.

Insurge-se também contra a incidência de juros cobrados com base na taxa Selic.

A 5ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG julgou procedente o lançamento com base nas considerações a seguir resumidas.

Rejeitou a preliminar de decadência, considerando como termo inicial de contagem do prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, conforme regra do art. 173, I do CTN. Registra que, no caso, o fato gerador é anual, completando-se apenas em 31 de dezembro, por se tratar de tributos sujeito à apuração anual.

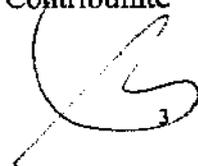
Considerou regular o procedimento fiscal quando à forma adotada para a apuração do imposto suplementar, rejeitando as ponderações da Contribuinte quanto à necessidade de reformulação da declaração.

Quanto às glosas propriamente ditas, ponderou que a fiscalização em momento algum afirmou, como alegado, que a Contribuinte deveria se estabelecer apenas como pessoa física ou como pessoa jurídica; o que a fiscalização fez foi apenas separar as despesas que seriam da pessoa física das despesas que seriam da pessoa jurídica.

A Turma julgadora rejeitou todas as alegações quanto à efetividade das despesas da pessoa física, anotando que não foram apresentados documentos idôneos que provassem os fatos alegados, em especial o rateio das despesas e que o vínculo empregatício efetivo dos empregados é com a pessoa física e não com a pessoa jurídica.

Sobre as despesas glosadas, por serem indedutíveis ou outros motivos, considerou corretas as glosas com os fundamentos apontados na autuação.

Manteve a exigência da multa qualificada, vendo na conduta da Contribuinte evidente intuito de fraude.



Também afirmou a regularidade da incidência de juros com base na taxa Selic.

A Contribuinte foi cientificada da decisão de primeira instância em 04/03/2008 (fls. 381) e, em 28/03/2008, interpôs o recurso de fls. 382/441 no qual pede a reforma da decisão recorrida. Argumenta que o Fisco homologou suas declarações na qual apurou imposto a restituir tendo, inclusive, devolvido o imposto pago a maior e que, portanto, não mais poderia, por meio de autuação, exigir o pagamento desse mesmo imposto. No mais, a Recorrente reproduz, em síntese, as mesmas razões expendidas na impugnação.



Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Examino, inicialmente, a arguição de decadência. A Recorrente sustenta que o termo inicial de contagem do prazo é a data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN e que este ocorre a cada mês. São, portanto, duas questões a serem analisadas: a definição da data de ocorrência do fato gerador, se em 31 de dezembro ou ao final de cada mês; e a definição do termo inicial para contagem do prazo decadencial.

Quanto à primeira questão, não procede a pretensão do Contribuinte. Embora a legislação refira-se que o imposto é devido mensalmente, a apuração do imposto é feita anualmente. É somente em 31/12/1998 que se completa o período em relação ao qual devem ser totalizados os rendimentos auferidos, verificadas as deduções permitidas, aplicada a tabela progressiva anual, etc., enfim, apurado o imposto devido, e o saldo a pagar ou a restituir, em relação ao período.

Mesmo quando devido o pagamento com base em rendimentos mensais, salvo nos casos de tributação definitiva, este é mera antecipação do devido no ajuste anual. Os art. 10 e 11 da Lei nº 8.134, de 1990 não deixa qualquer dúvida quanto a essa questão, a saber:

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10);

Não há dúvidas, portanto, de que o fato gerador do Imposto de Renda, salvo nas exceções previstas em lei, só se completa em 31 de dezembro de cada ano.

Sendo assim, ainda que se considerasse a regra de contagem do prazo decadencial com base no § 4º do art. 150 do CTN, como quer o Recorrente, não se verificaria a decadência. O termo inicial do prazo seria, então 31/12/1998 encerrando-se em 31/12/2003, posteriormente, portanto, à data da ciência do lançamento (15/08/2003).

Cumprido deixar assentado, de qualquer forma, que não compartilho da tese de que, nos casos de lançamento por homologação, o termo inicial de contagem do prazo decadencial seja a data de ocorrência do fato gerador.

Tenho claro que o prazo referido no § 4º do art. 150, do CTN refere-se à decadência do direito de a Fazenda revisar os procedimentos de apuração do imposto devido e do correspondente pagamento, sob pena de restarem estes homologados, e não decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nesse sentido, o § 4º do art. 150 do CTN só pode ser acionado quando o Contribuinte, antecipando-se ao fisco, procede à apuração e recolhimento do imposto devido. Sem isso não há o que ser homologado.

Nos casos de omissão de rendimentos, não há falar em homologação no que se refere aos rendimentos omitidos. Homologação, na definição do festejado Celso Antonio Bandeira de Mello "é ato vinculado pelo qual a Administração concorda com ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão" (Curso de Direito Administrativo, 16ª edição, Malheiros Editores – São Paulo, p. 402). A homologação pressupõe, portanto, a prática anterior do ato a ser homologado. É dizer, não se homologa a omissão.

Com efeito, quando homologado tacitamente o procedimento/pagamento feito pelo contribuinte, não haverá lançamento, não porque tenha decaído o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, mas porque não haverá crédito a ser lançado, posto que a apuração/pagamento do imposto feito pelo contribuinte serão confirmados pela homologação.

Portanto, entendo que, no presente caso, não havia obstáculo para a apuração do imposto devido e, assim, o crédito tributário correspondente poderia ser lançado até o término do prazo previsto no art. 173, I do CTN.

Sobre a alegada homologação da restituição, que, no entender da Recorrente, impossibilitaria o lançamento, a alegação não procede. A devolução do valor a restituir apurado na declaração não impede que a autoridade lançadora, em momento posterior, proceda à revisão da declaração, podendo, inclusive, mediante auto de infração, exigir, se for o caso, a devolução do imposto restituído.

A autoridade lançadora, enquanto não sobrevier o prazo decadencial, pode revisar a declaração ou até mesmo lançamentos de ofício anteriores. A alegação do Contribuinte não tem respaldo na legislação de regência.

Quanto ao mérito, como se vê, as glosas das despesas de livro-caixa ocorreram por diferentes motivos. Para maior clareza, é possível agrupá-los em dois grupos: por se tratar de despesas da pessoa jurídica e por outros motivos. No seu recurso a Contribuinte insurge-se apenas contra a glosa das despesas que tiveram por justificativa serem despesas da pessoa jurídica. Cumpre examinar, portanto, a autuação e as ponderações da defesa apenas com relação às despesas glosadas sob a justificativa de serem da pessoa jurídica.



6

Afirma a Recorrente que exerce a atividade médica como pessoa física e como pessoa jurídica e que tanto uma como outra têm custos operacionais, com instalações, auxiliares, telefone, luz etc.

Examinando o relatório fiscal fica claro, entretanto, que nem todas as despesas da pessoa física foram glosadas, mas apenas aquelas consideradas indedutíveis ou não comprovadas e aquelas consideradas da pessoa jurídica. Neste último caso, o fundamento da autuação é o de que, segundo os dados apurados: resultado da diligência realizada pelo Ministério do Trabalho, localização dos estabelecimentos, combinado ao fato de que pessoa jurídica apura o resultado com base no lucro presumido e outros, as despesas glosadas sob esta justificativa pertenceriam à pessoa jurídica.

Com efeito, a confusão entre os gastos da pessoa física e da pessoa jurídica é evidente. Por outro lado, embora a Recorrente insista que divide as despesas da pessoa jurídica e da pessoa física, não apresenta nenhum elemento que demonstre a segregação dessas despesas. Sequer traz aos autos a contabilidade da pessoa jurídica, com a escrituração das despesas.

Nessas condições, não há como acolher a pretensão da Recorrente.

Quanto à qualificação da multa de ofício, não vislumbro no fato apontado pela Fiscalização a ocorrência de situação que possa configurar o evidente intuito de fraude conforme exige o art. 44, § II da Lei nº 9.430, de 1996:

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

I - (...)

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

(...)

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente. (Alterado pela Lei nº 9.532, de 10.12.97).

Como se vê o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996 reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, os quais transcrevo a seguir:

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido 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 arts. 71 e 72.

Pois bem, os dispositivos transcritos referem-se expressamente ao intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la. É preciso 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.

Note-se que por intuito não se deve entender a reserva mental, mas intenção manifestada exteriormente por meio de ação ou omissão. Quando, a partir da ação ou omissão se consegue caracterizar a pretensão do autor em alcançar tal ou qual resultado, no caso, reduzir o pagamento do imposto ou diferir seu pagamento, está-se diante do evidente intuito de fraude. Não basta a simples omissão de rendimentos, independentemente do valor dessa omissão.

São casos típicos de evidente intuito de fraude a adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. situações onde é possível identificar uma ação dolosa específica. Ora, não é disso que aqui se trata. Como afirmado pela própria autuação, a razão apontada para a exasperação da multa foi a própria omissão dos rendimentos nas suas declarações, a que se atribui a intenção dolosa de fugir à tributação.

Nesse sentido, o Primeiro Conselho de Contribuinte já expediu súmula segundo a qual “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo” (Súmula 1º CC nº 14, publicada no DOU em 26, 27 e 28/06/2006).

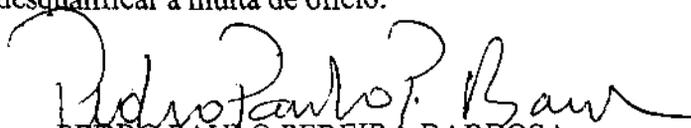
Também não caracteriza evidente intuito de fraude a dedução indevida de despesa, quando o Contribuinte não lança mão de documentos falsos ou outros meios ilícitos com o propósito de escamotear o fato. No caso, trata-se apenas de uma pretensão que não foi acolhida, sem a mancha da fraude

Entendo, portanto, deva ser desqualificada a penalidade.



Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício.


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº: 13609.001672/2007-10
Recurso nº : 166.024

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2201-00.346.

Brasília/DF, 19 ABR 2010

EVELINE COELHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional