



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13851.001380/2004-62
Recurso nº 147.303 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-00.238 – 2ª Turma
Sessão de 21 de setembro de 2009
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EDUARDO CHARBEL HONAIN

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1999

IRPF- GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS - MULTA DE OFÍCIO - QUALIFICAÇÃO.

Aplica-se a penalidade prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, entre outras situações, quando se apura de ofício recolhimentos a menor do imposto de renda pessoa física, em razão do aproveitamento de despesas médicas inexistentes. Além disso, se estão coligidos aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo insere-se nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, merece ser mantida a penalidade qualificada de 150%.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator) e Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gonçalo Bonet Allage.



CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO – Presidente



GONÇALO BONET ALLAGE – Redator-Designado

EDITADO EM: 09 DEZ 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (substituto do Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gustavo Lian Haddad (convocado), Julio Cesar Vieira Gomes, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Nelson Mallmann (convocado), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

EDUARDO CHARBEL HONAIN, contribuinte, pessoa física, já devidamente qualificado nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 09/12/2004, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente de glosas de deduções indevidas de despesas médicas e com instrução, em relação ao ano-calendário 1999, conforme peça inaugural do feito, às fls. 82/90, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes contra Decisão da DRJ em São Paulo/SP, consubstanciada no Acórdão nº 12.166/2005, às fls. 119/129, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 02/03/2007, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 102-48.285, sintetizados na seguinte ementa:

“DESPESAS MÉDICAS - GLOSA - DOCUMENTOS CONTRADITÓRIOS ENTRE SI - DÚVIDAS - CAUSA SUFICIENTE PARA AFASTAR QUALIFICAÇÃO DA MULTA - GLOSA DE DESPESAS - Havendo elementos concretos e suficientes para ilidir a presunção de veracidade dos recibos, sem que o contribuinte tenha demonstrado, de forma convincente, a efetiva prestação dos serviços, mantém-se a glosa e afasta-se a multa qualifica diante da dúvida em relação à existência da conduta fraudulenta.

- MULTA QUALIFICADA - Em matéria de fato delituoso não se pode presumir, ou existe prova concreta da figura tipificada na lei ou, em caso de dúvida, como a existente nos autos, decorrente de declarações contraditórias entre si, desqualifica-se a multa.

- DOCUMENTO FALSO - Em se tratando de falsidade de documento, incumbe o ônus da prova à parte que a argüir. Inteligência do artigo 389, I, do Código de Processo Civil.

Recurso parcialmente provido.”

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 184/191, com arrimo no artigo 7º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender ter contrariado os preceitos contidos no artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, uma vez caracterizada nos

autos o intuito doloso do contribuinte de obter benefícios utilizando-se de recibos não comprovadamente pagos e serviços não realizados.

Transcreve em sua peça recursal a legislação tributária que regulamenta a matéria, concluindo encontrar-se pacificado nos Conselhos de Contribuintes que a elevação da multa de 75% para 150% é condicionada à demonstração do evidente intuito de fraude, caracterizado nos autos com base no conjunto probatório colacionado pela fiscalização.

Em outras palavras, infere que o evidente intuito de fraude não se presume, impondo a sua devida comprovação, como, por exemplo, quando se emprega meios ardis (notas fiscais calçadas, recibos falsificados...etc) objetivando reduzir o imposto devido, consoante jurisprudência administrativa.

Nessa toada, a qualificação da multa de 150% levada a efeito pela autoridade lançadora na hipótese vertente encontra guarida na legislação de regência, bem como nas provas constantes dos autos, mormente quando a profissional que supostamente prestou o serviço firmou declaração no sentido contrário.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, a ilustre Presidente da então 2ª Câmara do 1º Conselho, entendeu por bem admitir o Recurso Especial do Procurador, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão recorrido, em tese, contrariou a legislação tributária, especialmente o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, conforme Despacho nº 276/2008, às fls. 190/191.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial do Procurador, o contribuinte não ofereceu suas contra-razões, consoante informação constante dos documentos de fls. 200/203.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA,
Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pela ilustre Presidente da então 2ª Câmara do 1º Conselho a contrariedade à lei suscitada, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a Procuradoria a reforma do Acórdão recorrido, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram os preceitos contidos no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, sobretudo quando comprovado o intuito doloso do contribuinte de obter benefícios utilizando-se de recibos não comprovadamente pagos e serviços não realizados.

Em defesa de sua pretensão, sustenta que a jurisprudência mansa e pacífica dos Conselhos de Contribuintes é no sentido de que a elevação da multa de 75% para 150% é condicionada à demonstração do evidente intuito de fraude, caracterizado nos autos com base no conjunto probatório colacionado pela fiscalização.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, assim estabelecem:

“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."

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

"MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação." (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

" MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada." (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

"MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75% para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção." (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, o então 1º Conselho de Contribuintes consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

“Súmula 1ª CC nº 14: 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.”

Na hipótese dos autos, inobstante o esforço do fiscal autuante, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter o contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos.

Com efeito, como muito bem delineado no voto condutor do Acórdão recorrido, constam dos autos dois documentos firmados por uma mesma prestadora de serviços (Sra. Regina Cláudia Gomes – fonoaudióloga) se contrapondo. No primeiro momento, reconheceu mediante Declaração com firma reconhecida, às fls. 77, ter recebido a importância de R\$ 12.000,00 (doze mil reais) concernente a serviços fonoaudiológico prestados aos filhos do autuado. Ao revés, quando intimada pelo Fisco a confirmar o teor de aludida declaração, reconheceu tê-la assinado, porém, inferiu que não prestou tais serviços e não recebeu a quantia encimada.

Da análise do teor das Declarações lavradas pela Sra. Regina podemos imaginar duas conclusões: 1) O autuado em comum acordo com a prestadora de serviços se valeu dos recibos por esta última emitidos para, dolosamente, reduzir o imposto de renda devido; 2) Os serviços foram efetivamente prestados, mas, diante da intimação da Receita Federal do Brasil e, com finalidade de não pagar os tributos devidos com base em tal importância, a Sra. Regina Cláudia Gomes rechaçou a declaração anteriormente firmada.

Em que pese entender que a primeira hipótese é a mais passível de representar a realidade dos fatos, não podemos afirmar com a devida segurança/certeza, na forma que a legislação exige, que, de fato, fora o ocorrido.

O certo é que as duas declarações constantes dos autos, de autoria da mesma profissional e conflitantes entre si, nos conduzem a DÚVIDA que, existindo, só pode vir a beneficiar o acusado, qual seja, o contribuinte, em observância ao artigo 112, do Código Tributário, que assim preconiza:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

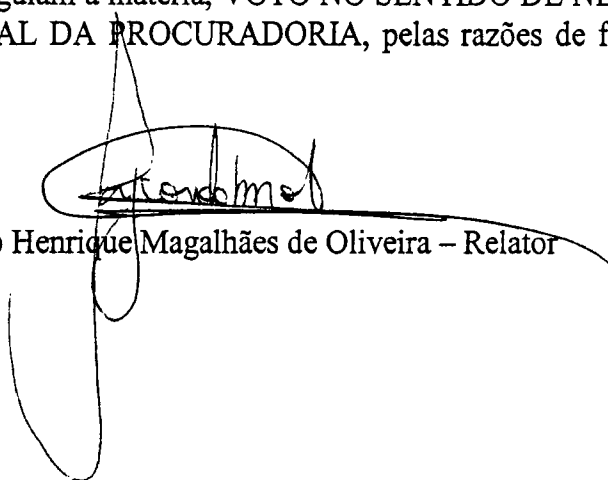
E, como a imputação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) tomou por base exclusivamente referidas declarações, não merece prosperar, eis que escorada em provas frágeis, untadas de dúvidas.

Destarte, ao mesmo tempo em que podemos afirmar que o contribuinte não logrou comprovar a prestação de serviços, uma vez que suportada por documentos contrapostos/conflitantes, devemos reconhecer que a conduta dolosa também não restou caracterizada pela fiscalização, porquanto apoiada naquela mesma documentação.

Ora, se as declarações em comento não são capazes de comprovar cabalmente a prestação dos serviços por parte da Sra. Regina Cláudia Gomes, igualmente, não podem ser admitidas como provas da conduta dolosa do contribuinte, impondo seja mantida a glosa procedida pela fiscalização, afastando, porém, a multa qualificada.

Assim, correito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, na forma decidida pela 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, uma vez que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.



Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro GONÇALO BONET ALLAGE, Designado

Não obstante a respeitável posição defendida pelo Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator) e seguida pelo Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, ousei divergir, na medida em que, sob minha ótica, está justificada, para a hipótese que permanece em discussão, a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista, ao tempo dos fatos em apreço, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:

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

(...)

II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Segundo esta norma legal, as hipóteses de evidente intuito de fraude estão dispostas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, os quais prevêem que:

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.



O evidente intuito de fraude, autorizador da aplicação da multa de 150%, não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização.

No caso, tornou-se incontroverso, inclusive pela não interposição de recurso especial por parte do contribuinte, que ele não incorreu nas despesas informadas em sua declaração de ajuste anual do exercício 2000 com a Sra. Regina Cláudia Gomes (fonoaudióloga).

Esta profissional foi categórica ao afirmar que não prestou serviços em favor do sujeito passivo, nem tampouco recebeu os valores informados nos recibos de fls. 34-39.

Na declaração prestada pela Sra. Regina Cláudia Gomes às fls. 91 está consignado o seguinte:

As declarações foram assinadas por mim, porém os serviços descritos não foram prestados, tal qual os valores também descritos não foram recebidos.

Dessa forma e considerando que o contribuinte não trouxe nenhum elemento de prova das despesas informadas em sua declaração de ajuste anual, além dos frágeis recibos de fls. 34-39, os quais, isoladamente, neste contexto, não têm força nenhuma, resta-me concluir que houve a redução proposital da base de cálculo do imposto devido com despesas médicas inexistentes.

Na visão deste julgador, a situação em apreço se enquadra no conceito do evidente intuito de fraude e a penalidade a ser aplicada sobre o imposto lançado de ofício, com relação à glosa de despesas médicas da Sra. Regina Cláudia Gomes, é, efetivamente, de 150%, conforme artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (redação ao tempo dos fatos ora analisados), devendo, portanto, ser restabelecido o lançamento.

Nessa ordem de juízos, entendo que a decisão recorrida merece ser reformada.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a multa qualificada de 150% quanto à glosa de despesas médicas da Sra. Regina Cláudia Gomes.



GONÇALO BONET ALLAGE – Redator-Designado