



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

Processo nº 15758.000549/2010-07
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.675 – 2ª Turma
Sessão de 09 de dezembro de 2015
Matéria Imposto de Renda Pessoa Física - deduções - glosas - multa qualificada
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALMIR ROGÉRIO PEIXOTO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009

DEDUÇÕES INDEVIDAS DE DESPESAS MÉDICAS, DE INSTRUÇÃO E DE PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI - MULTA QUALIFICADA

É cabível a aplicação de multa qualificada, no caso de utilização, na Declaração de Ajuste Anual, de deduções de despesas médicas, de dependentes e de instrução, bem como de previdência privada/FAPI, quando o Contribuinte não efetuou os respectivos pagamentos, tampouco ele ou seus dependentes fizeram uso dos serviços relacionados.

Recurso Especial do Procurador provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Maria Teresa Martinez Lopez.

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

EDITADO EM: 18/12/2015

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/12/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 21/1

2/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/12/2015 por MARIA HELENA COTT

A CARDOZO

Impresso em 23/12/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de glosas de diversas deduções pleiteadas pelo Contribuinte em suas declarações dos exercícios de 2007, 2008 e 2009, exigindo-se o Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada, no percentual de 150%. O Termo de Verificação Fiscal assim registra (fls. 49):

“Constata-se do quadro acima, intitulado "DEDUÇÕES NÃO COMPROVADAS/GLOSADAS", elaborado a partir do que não foi comprovado documentalmente pelo contribuinte ou lhe foi glosado pelo fisco com as devidas justificativas, em face do que declarou em suas DIRPF dos exercícios de 2007 a 2009, que o contribuinte incluiu indevidamente várias deduções inexistentes no cálculo do imposto devido, naquelas DIRPF sob fiscalização, mais especificamente com despesas a título de Contribuições a Previdência Privada e FAPI; Despesas com Dependente; Despesas com Instrução e Despesas Médicas, caracterizando, assim, a contumácia da inclusão ilegal de despesas inexistentes, nos quadros próprios de suas declarações, com o fito de provocar uma redução ilegal dos rendimentos tributáveis e, com isto, reduzir o valor do imposto devido, obtendo como resultado, um menor valor de imposto a pagar ou um ressarcimento do IRPF a maior, no ano calendário correspondente; e, assim sendo, é aplicada a multa qualificada de 150%, sobre as diferenças verificadas nos impostos devidos, em cada Ano Calendário, conforme o enquadramento legal que consta do Auto de Infrações, além, da necessária formalização da Representação Fiscal Para Fins Penais.”

Em sessão plenária de 07/02/2012, foi julgado o Recurso Voluntário s/nº, exarando-se o Acórdão nº 2802-001.337 (fls. 100 a 105), assim ementado:

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

Exercício: 2007, 2008, 2009

Ementa:

IRPF. MULTA QUALIFICADA.

Para qualificação da multa exigida de ofício é necessário que, nos autos, esteja comprovado o evidente intuito de fraude do sujeito passivo, o que não ocorreu no caso dos autos. Recurso provido”

Recurso parcialmente provido.”

O processo foi encaminhado à PGFN em 17/04/2012 (Despacho de Encaminhamento de fls. 106). De acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu em 17/05/2012. Em

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 18/12/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 21/1

2/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 18/12/2015 por MARIA HELENA COTT

A CARDOZO

Impresso em 23/12/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

23/05/2012, foi interposto o Recurso Especial de fls. 107 a 120 (Despacho de Encaminhamento de fls. 158), com fundamento no art. 67, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando rever a **desqualificação da multa de ofício**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 04/10/2013 (fls. 160 a 164).

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos, em síntese:

- com efeito, o v. acórdão ora recorrido, proferido pela colenda Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, desqualificou a multa de ofício, em contrariedade ao artigo 44, inciso II, da Lei nº. 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351, de 2007);

- para bem demonstrar o equívoco em que laborou o acórdão exarado, é importante transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco, que assim se pronuncia ao dissertar sobre o então inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

"Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal." (sem destaques no original). GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.

- o mencionado inciso II determina que além das hipóteses do inciso I, se faz necessário integrar com as previsões dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1966;

- verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais da contribuinte;

- fraude, do artigo 72, que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento;

- repita-se, para consolidar a memória, a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal;

- o acerto da afirmação pode ser confirmado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do *Habeas Corpus* no processo n.º 84092, sendo Relator o Ministro Celso de Melo;

- há necessidade de se analisar a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano;

- no caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei n.º 4.502, de 1966 a que remete a Lei n.º 9.430, de 1996 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9430, de 1996), conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351, de 2007;

- como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, observada a partir da conduta reiterada, sistemática, de omitir rendimentos durante anos-calendário sucessivos, apuração que tomou por base significativos valores depositados em conta bancária, para os quais o titular, regularmente intimado, não comprovou a respectiva origem (SIC);

- tais práticas reiteradas revelaram evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada;

- destarte, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente que procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa;

- a esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação dolosa, Luiz Regis Prado afirma desdobrar-se esse em tipo objetivo e tipo subjetivo (PRADO, Luiz Regis. Comentários ao Código Penal — 2 ed., Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 109);

- o tipo objetivo desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor — valoração jurídica (exs.: cheque, casamento) ou extrajurídica (ex. ato obsceno);

- o tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente e é formado pelo dolo (elemento subjetivo geral) e pelo elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo);

- para o elemento subjetivo do injusto, há exigência de outros elementos, destacando-se, para o caso, o especial fim de agir, onde o agente busca um resultado compreendido no tipo, mas que não precisa necessariamente alcançar;

- no seu magistério, Fernando Capez (CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal: parte geral, vol. 1, 7 ed., Saraiva, 2004, pp. 108 e 129) assevera que a ação ou omissão humana, consciente e voluntária, dirigida a uma finalidade, é conduta, e esta, dolosa ou culposa, corresponde a um dos quatro elementos do fato típico (fato material que se amolda perfeitamente aos elementos constantes do modelo previsto na lei penal);

- daí deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada;

- tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

i) praticou atividade ilícita comprovada, detalhadamente descrita no auto de infração e confirmada no termo de verificação fiscal, observada a partir da apuração, por anos-calendário sucessivos, de omissão significativa de rendimentos, caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, em atividade reiterada que reforça o intuito de fraude, motivo pelo qual foi aplicada e devidamente justificada pela fiscalização a multa de 150% (SIC);

ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;

iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

iv) a conduta repetida sistematicamente demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo;

- por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, já que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos.

Ao final a Fazenda Nacional pede seja o recurso conhecido e provido, reformando-se o acórdão exarado pela Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF (SIC), restabelecendo a multa de 150% por se ter configurado a ação dolosa consubstanciada na prática reiterada de omissão de rendimentos, nos termos da fundamentação supra e acórdãos paradigmas.

Cientificado do acórdão recorrido, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 17/10/2013 (AR – Aviso de Recebimento de fls. 167), o Contribuinte ficou-se silêncio.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e visa rediscutir a desqualificação da multa de ofício, mesmo em face da conduta reiterada, por parte do Contribuinte, no sentido de pleitear deduções inexistentes em sua Declaração de Ajuste Anual. Não foram oferecidas Contrarrazões.

No entender desta Conselheira, a Fazenda Nacional efetivamente demonstrou a alegada divergência, mediante a colação de acórdãos paradigmas em que a prática reiterada da infração, tal como se verificou no caso do acórdão recorrido, foi suficiente para a manutenção da qualificação da penalidade, de sorte que o apelo deve ser conhecido.

Trata-se de glosas de deduções com dependentes, de despesas médicas, com instrução e previdência privada/FAPI, levadas a cabo nos exercícios de 2007, 2008 e 2009.

A única matéria submetida a julgamento no CARF, tanto na Segunda Instância como na Instância Superior, diz respeito à aplicação da multa qualificada no percentual de 150%, já que o Contribuinte admitiu todas as infrações objeto do lançamento.

A multa qualificada de 150% é aplicável, conforme determina o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando se caracteriza uma das hipóteses definidas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, a seguir transcritos:

"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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou crédito tributário correspondente.

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

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

Entendo assistir razão à Fazenda Nacional, já que o próprio Contribuinte confessou tratar-se de despesas que não foram efetivamente realizadas. Confira-se o trecho do Auto de Infração que trata do assunto (fls. 47 a 49).

"Naquela mesma data, afirmou-nos, as inexistências de comprovantes daquelas despesas marcadas pela observação "INEXISTENTE" no Termo em comento, porque não contratou, ele próprio ou quaisquer de seus dependentes, nem receberam, tais serviços/mercadorias, bem como, também não pagaram tais despesas/deduções naqueles anos calendários.

No mesmo ato, perguntamos ao contribuinte se saberia nos informar os dados (nome, endereço, CPF) de quem preencheu suas declarações ao IRPF nos exercícios de 2007, 2008 e 2009? A respeito, disse-nos que, a pessoa chama-se Sérgio e que, nas épocas das entregas das declarações à Receita Federal do Brasil, enviava um 'moto boy' à portaria da fábrica, onde o fiscalizado trabalha, para retirar os documentos, os quais serviam de base para o preenchimento dos formulários das

DIRPF; e, depois, através do mesmo 'moto boy' recebia um disquete já com a DIRPF e o Recibo de Entrega à Receita Federal; nada mais.

Concluída, assim, a apresentação dos documentos e esclarecimentos a que estava intimado, verifica-se que quanto às Deduções em estudo, o contribuinte confessou, em síntese que, aquelas despesas/deduções que constam como comprovadas no Termo de Comparecimento e Esclarecimentos tratado, são as únicas que realizou, com autorização legal para dedução dos rendimentos tributáveis, no cálculo para apuração do Imposto de Renda Devido, nos Anos Calendários em questão e que, quanto às demais despesas que compuseram as deduções de seus rendimentos tributáveis nas DIRPF relativas aos Exercícios de 2007, 2008 e 2009 que, desconhece as razões pelas quais elas foram declaradas e deduzidas, já que, nem ele próprio ou os seus dependentes, as contrataram, receberam ou pagaram.

(...)

Constata-se do quadro acima, intitulado "DEDUÇÕES NÃO COMPROVADAS/GLOSADAS", elaborado a partir do que não foi comprovado documentalmente pelo contribuinte ou lhe foi glosado pelo fisco com as devidas justificativas, em face do que declarou em suas DIRPF dos exercícios de 2007 a 2009, que o contribuinte incluiu indevidamente várias deduções inexistentes no cálculo do imposto devido, naquelas DIRPF sob fiscalização, mais especificamente com despesas a título de Contribuições a Previdência Privada e FAPI; Despesas com Dependente; Despesas com Instrução e Despesas Médicas, caracterizando, assim, a contumácia da inclusão ilegal de despesas inexistentes, nos quadros próprios de suas declarações, com o fito de provocar uma redução ilegal dos rendimentos tributáveis e, com isto, reduzir o valor do imposto devido, obtendo como resultado, um menor valor de imposto a pagar ou um ressarcimento do IRPF a maior, no ano calendário correspondente; e, assim sendo, é aplicada a multa qualificada de 150%, sobre as diferenças verificadas nos impostos devidos, em cada Ano Calendário, conforme o enquadramento legal que consta do Auto de Infrações, além, da necessária formalização da Representação Fiscal Para Fins Penais."

Assim, verifica-se que a conduta de pleitear, na Declaração de Ajuste Anual, despesas que o Contribuinte tem consciência e inclusive confessa que não foram realizadas, revela o intuito doloso do agente, que tem responsabilidade objetiva sobre o Imposto de Renda devido. Ademais, dita conduta foi reiterada, abrangendo inúmeras despesas, durante três anos-calendário consecutivos.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora

CÓPIA