



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

Processo nº 16004.001228/2010-05
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-003.984 – 2ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2016
Matéria Penalidades - multa qualificada e agravada
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALCYR BARBOZA DA SILVA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, na parte em que não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas, mormente quando se trata de qualificação da penalidade, situação diretamente ligada à conduta do sujeito passivo.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NÃO ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. MULTA AGRAVADA.

O não atendimento à intimação da Fiscalização para apresentar documentos ou prestar esclarecimentos enseja o agravamento da multa de ofício, independentemente da demonstração de prejuízo à formalização do lançamento.

Recurso Especial do Procurador conhecido em parte e provido na parte conhecida

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso e, na parte conhecida, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez, que negaram provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

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

Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 07/0

6/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por MARIA HELENA COTT

A CARDOZO

Impresso em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

EDITADO EM: 23/05/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada e agravada, no percentual de 225%, tendo em vista a glosa de despesas médicas nos anos-calendário de 2005 a 2008.

Em sessão plenária de 08/02/2012, foi julgado o Recurso Voluntário, exarando-se o Acórdão nº 2801-002.239 (fls. 205 a 218), assim ementado:

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

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

DESPESAS MÉDICAS. DEDUÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus da prova das despesas médicas declaradas como deduções da base de cálculo do IRPF. Na ausência de documentação hábil e idônea, comprobatória de tais despesas, cabível a glosa correspondente.

DESPESAS MÉDICAS. SOLICITAÇÃO DE COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO. POSSIBILIDADE.

Todas as despesas médicas estão sujeitas à comprovação ou justificação, podendo a autoridade lançadora solicitar elementos de prova dos respectivos pagamentos, para formar sua convicção acerca da realização das despesas declaradas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DA OCORRÊNCIA DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. DESCABIMENTO.

Não tendo sido carreados aos autos documentos que comprovem que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude, incabível a qualificação da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. DESCABIMENTO.

Se o não atendimento às intimações da fiscalização não acarretar prejuízo ao curso da ação fiscal, incabível o agravamento da multa de ofício.

Recurso parcialmente provido."

A decisão foi assim resumida:

"Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para restabelecer deduções a título de despesas médicas nos valores de R\$ 889,33, R\$ 849,11, R\$ 917,46, e R\$ 803,05, relativas aos anos-calendários 2005, 2006, 2007, e 2008, respectivamente, bem como para reduzir a multa de ofício de 225% para 75%, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Eivanice Canário da Silva que dava provimento parcial ao recurso em maior extensão."

O processo foi encaminhado à PGFN em 28/03/2012 (Despacho de Encaminhamento de fls. 219) e, em 03/04/2012, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial de fls. 220 a 232 (Despacho de Encaminhamento de fls. 233), com fundamento no RICARF, aprovado pela Portaria nº 256, de 2009, visando rediscutir a **desqualificação e desagravamento da multa de ofício**.

Ao recurso foi dado seguimento, conforme despacho de 07/06/2013 (fls. 234 a 237).

No apelo a Fazenda Nacional alega, em síntese:

Quanto à desqualificação da multa

- no tocante à manutenção da qualificação da multa de ofício em 150%, temos que a aplicação desta para alguns períodos contidos no lançamento teve amparo no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996;

- como se percebe, a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% tem lugar quando se comprova tratar-se de casos envolvendo evidente intuito de fraude, como definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964;

- nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utiliza de subterfúgios a fim de escamotear a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária;

- o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que os diferenciam da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste, seja ela pelos mais variados motivos que se aleguem;

- a caracterização do intuito doloso do Contribuinte, não olvidamos, é de difícil demonstração por parte da fiscalização.

- no presente caso, conforme descrito pela autoridade fiscal e confirmado pela DRJ, houve a qualificação da multa, tendo em vista condutas de cunho fraudatório, prática

de deduções indevidas de valores da base de cálculo do IRPF, relativos aos anos-calendário 2005 a 2008, ensejando a redução do imposto, sendo conduta reiterada do contribuinte;

- embora de difícil comprovação, o intuito doloso denuncia-se por meio de indícios ou elementos que, analisados isoladamente conduzem a uma interpretação que se afasta da realidade, mas que, por outro lado, se analisados em seu conjunto, demonstram cabalmente o *animus* doloso de fraudar o fisco;

- vejamos trecho esclarecedor do Termo de Constatação Fiscal:

"6. Oferecida a oportunidade para comprovar a veracidade das despesas médicas relacionadas nas suas DIRPF,s referentes aos anos-calendário de 2004,2005,2006,2007 e 2008, o contribuinte deixou de atender à intimação.

7. Conclui-se que o contribuinte fiscalizado não se utilizou dos serviços médicos/hospitalares do Bensaude Plano de Assistência Médica Hospitalar,CNPJ 02.849.393/000138, negados de acordo com a sua declaração de 09/06/2010, ficando caracterizado evidente intuito de fraude do mesmo, visando a reduzir o imposto devido.

8. Com base nos fatos narrados acima, o contribuinte, reiteradamente, utilizou-se do expediente de incluir despesas médicas inexistentes nas suas declarações com o único i n t u i t o de reduzir a base de cálculo do Imposto de renda, nos anos-calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008, exercícios 2006, 2007, 2008, e 2009, ficando caracterizado o evidente intuito de fraude do mesmo."

- dessa forma, como bem concluiu a autoridade julgadora de primeira instância, diante da reiterada e sistemática insubordinação aos ditames da lei, não há como considerar involuntária a conduta do contribuinte, mas sim como uma consequência direta da intenção deliberada de deduzir indevidamente valores do ajuste anual, o que torna perfeitamente aplicável a multa qualificada prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto ao desagravamento da multa

- é preciso mencionar, inicialmente, que a legislação põe à disposição da Fiscalização uma série de instrumentos para que se possa chegar à verdade dos fatos e, conseqüentemente, aferir o valor tributável;

- caso a fiscalização, por conta das circunstâncias do caso concreto, opte por buscá-las diretamente com o contribuinte e, para tanto, expeça as intimações pertinentes, não pode o contribuinte furtar-se em cumpri-las, sob pena de sanção legal;

- no caso em tela, a sanção está expressamente prevista no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

- a natureza punitiva dessa norma é flagrante, não constando em seu conteúdo qualquer consideração acerca do resultado provocado pelo descumprimento do dever do sujeito passivo de colaborar com a Administração Tributária;

- o antecedente da norma contempla apenas a hipótese de o contribuinte não atender, no prazo marcado, a intimação para prestar esclarecimento, fato este suficiente para autorizar o agravamento da sanção;

- desconsiderar o agravamento da multa, no presente caso, importa em violação ao art. 136 do CTN, segundo o qual a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato;

- a responsabilidade decorre do descumprimento do dever de prestar esclarecimentos, não importando, segundo o preceito do CTN, quais os efeitos desse ato;

- assim, não podemos concordar com o entendimento do ilustre Relator que, grosso modo, admite o descumprimento de intimações fiscais, sem o agravamento de multa.

- como se observa, a prosperar tal entendimento, restaria aniquilado todo o trabalho da fiscalização tributária, uma vez que as intimações passariam a ser meras solicitações, de cumprimento facultativo pelos contribuintes;

- merece reforma, portanto, o acórdão *a quo*, por ofensa à legislação aplicável à matéria (Art. 44, § 2º da Lei nº 9.430, de 1996), bem como por divergir do entendimento, que entendemos acertado, constante do Acórdão Paradigma nº 10808356.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja admitido e provido o Recurso Especial, reformando-se o acórdão recorrido, mantendo-se a multa em seu percentual qualificado e agravado.

Cientificado em 30/12/2013 (AR – Aviso de Recebimento de fls. 243), o Contribuinte ofereceu, em 13/01/2014, Contrarrazões e Recurso Especial (fls. 245 a 251).

Ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte foi negado seguimento, conforme despacho de fls. 256/257.

Em sede de Contrarrazões, o Contribuinte reitera os fundamentos do acórdão recorrido.

Voto

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e visa rediscutir duas matérias: **desqualificação e desagravamento da multa de ofício**.

No que tange à desqualificação da multa de ofício, é necessário perquirir acerca do cumprimento dos demais pressupostos de admissibilidade.

No caso do acórdão recorrido, a qualificadora teve o seguinte fundamento, no Termo de Constatação Fiscal (fls. 40 a 42):

"3 - Em procedimento fiscal levado à efeito junto à Bensaude Plano de Assistência Médica Hospitalar Ltda, CNPJ02.849.393/0001-38, conforme Diligência nº 08.L.07.00-

2009-01291-8, desta DRF, a diligenciada, regularmente intimada apresentou Declaração, cuja cópia se encontra em anexo ao presente processo, em que declara para os devidos fins de direito que de acordo com pesquisas em seus sistemas de controle e cadastro, NÃO foi encontrado nenhum registro onde conste como usuário de serviços médicos deste hospital o Sr. ALCYR BARBOZA DA SILVA FILHO(ou seus dependentes), portador do CPF nº195.739.138-36, durante os anos-calendário de 2005,2006,2007 e 2008, bem como NÃO foi encontrado nenhum registro de recebimento de valores pagos pelo mesmo.

(...)

6- Oferecida a oportunidade para comprovar a veracidade das despesas médicas relacionadas nas suas DIRPF's referentes aos anos-calendário de 2004,2005,2006,2007 e 2008, o contribuinte deixou de atender à intimação.

7- Conclui-se que o contribuinte fiscalizado não se utilizou dos serviços médicos /hospitalares do Bensaude Plano de Assistência Médica Hospitalar,CNPJ 02.849.393/0001-38, negados de acordo com a sua declaração de 09/06/2010, ficando caracterizado evidente intuito de fraude do mesmo, visando a reduzir o imposto devido.

8- Com base nos fatos narrados acima, o contribuinte, **reiteradamente**, utilizou-se do expediente de incluir despesas médicas inexistentes nas suas declarações com o único intuito de reduzir a base de cálculo do Imposto de renda, nos anos-calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008, exercícios 2006, 2007, 2008, e 2009, ficando caracterizado o evidente intuito de fraude do mesmo.

9- Assim, com base no artigo 142 do CTN (Lei 5.172/66), parágrafo I o do Artigo 73 e artigo 926 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) e Instrução Normativa SRF 579/2005, esta fiscalização glosará os valores não comprovados(planilha acima), acrescidos de multa de ofício qualificada e de juros de mora calculados com base na taxa Selic.

(...)

Fraude - Uso Doloso de Recibos

Comprovado o intuito doloso do contribuinte, quando da utilização de recibos emitidos sem a efetiva prestação de serviços obtidos com o propósito exclusivo de usufruir vantagem traduzida pela redução do montante do imposto devido na tributação da sua pessoa física, constitui evidente intuito de fraude, e justifica a aplicação da multa qualificada, tipificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pela Medida Provisória nº 303/2006 de 29/06/2006."

Assim, embora durante a ação fiscal o Contribuinte não tenha atendido à intimação, na fase impugnatória apresentou documentos que levaram a DRJ a manter as glosas, com os seguintes fundamentos:

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

Autenticado digitalmente em 23/05/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 07/0

6/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 23/05/2016 por MARIA HELENA COTT

A CARDOZO

Impresso em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- despesas relativas a Bensaúde Plano de Assistência Médica Hospitalar - a titular do plano é a esposa do Contribuinte, que apresentou declaração em separado e utilizou-se do desconto simplificado, que substituiu a dedução com despesas médicas;

- despesas relativas a prestação de serviços de fisioterapia - o Contribuinte alegou ser portador de artrose de quadril, porém não apresentou prova dos pagamentos ou documento emitido por médico com indicação da necessidade do tratamento;

- despesas relativas a prestação de serviços de fonoaudiologia - os serviços foram prestados aos netos do Contribuinte, que não são seus dependentes;

- despesas relativas a HB Saúde - a contratante do plano é a nora do Contribuinte, tendo como beneficiários também os netos do Contribuinte.

Com efeito, em momento algum foi mencionado que os recibos seriam inidôneos, ou que haveria profissionais com documentação tributariamente ineficaz, limitando-se a manutenção das glosas à impossibilidade da dedução pleiteada (planos de saúde e serviços de fonoaudiologia), ou à ausência de comprovação da necessidade do tratamento (serviços de fisioterapia). Nesse passo, no acórdão recorrido foram admitidas as despesas referentes ao plano Bensaúde e desqualificada e desagravada a multa de ofício. Quanto à desqualificação da penalidade, a decisão assim registrou:

"(...) MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DA OCORRÊNCIA DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. DESCABIMENTO.

Não tendo sido carreados aos autos documentos que comprovem que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude, incabível a qualificação da multa de ofício."

Quanto aos paradigmas, a Fazenda Nacional indicou os Acórdãos nºs 104-22.441 e 106-15.759. Relativamente ao primeiro deles, foi colacionada a respectiva ementa, conforme a seguir:

"GLOSA DE DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS - SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ - A existência de 'Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz' e a declaração de inaptidão de empresa prestadora de serviços médicos impedem a utilização de documentos de emissão do respectivo profissional como prova de serviços prestados, quando apresentados isoladamente, sem apoio em outros elementos. Na falta de comprovação, por outros documentos hábeis, da efetiva prestação dos serviços médicos, é de se manter o lançamento nos exatos termos em que efetuado.

ONUS DA PROVA CONTRIBUINTE - Tendo a fiscalização apresentado provas do cometimento da infração, a apresentação de contraprova, objetivando desacreditar o suporte probatório juntado aos autos, é do contribuinte.

DESPESAS MÉDICAS COMPROVAÇÃO - A validade da dedução de despesas médicas depende da comprovação do efetivo dispêndio do contribuinte.

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - MULTA QUALIFICADA - A utilização de documentos inidôneos para a comprovação de despesas caracteriza o evidente intuito de fraude e determina a aplicação da multa de ofício qualificada.

Recurso negado"

De plano, constata-se que o acórdão recorrido em nada se assemelha ao paradigma, que logo na ementa menciona a existência de Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz e declaração de inaptidão relativas ao profissional objeto da glosa. Aliás, nesse caso a manutenção da qualificadora é determinada por Súmula CARF, a saber:

***Súmula CARF nº 40:** A apresentação de recibo emitido por profissional para o qual haja Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, desacompanhado de elementos de prova da efetividade dos serviços e do correspondente pagamento, impede a dedução a título de despesas médicas e enseja a qualificação da multa de ofício.*

Destarte, esse primeiro paradigma não logrou demonstrar a alegada divergência, no que tange à qualificação da multa.

Quanto ao segundo paradigma indicado - Acórdão nº 106-15.759 - a Fazenda Nacional assim reproduz a respectiva ementa:

"NULIDADE - INCONSTITUCIONALIDADE - Em atenção à Súmula nº 02 deste Primeiro Conselho, não é ele competente para apreciar a arguição de inconstitucionalidade de lei tributária.

IRPF - GLOSA DESPESAS MÉDICAS - Não sendo comprovada a efetividade dos serviços médicos prestados, cuja dedução o contribuinte pleiteava, deve ser mantida a glosa das referidas despesas.

MULTA QUALIFICADA - Comprovado, através de declaração prestada pelo profissional signatário, que os recibos de despesas médicas eram falsos, pois nenhum serviço foi prestado, fica caracterizada a fraude necessária à qualificação da multa.

IRPF - DECADÊNCIA - Mantida a qualificação da multa, a contagem do prazo decadência desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I do CTN.

TAXA SELIC - Em atenção à Súmula nº 04 deste Primeiro Conselho, é aplicável a variação da taxa Selic como juros moratórios incidentes sobre débitos tributários.

MULTA DE OFICIO - REDUÇÃO - Não existe previsão legal para que se reduza a multa de ofício a patamares menores do que 75%.

Recurso negado." (grifei)

Mais uma vez a leitura da ementa acima permite constatar a falta de similitude entre as situações tratadas nos acórdãos recorrido e paradigma. Com efeito, neste

último está registrado na ementa que foi apresentada uma declaração prestada pelo profissional, no sentido de que os recibos das despesas médicas eram falsos, o que não se verificou em absoluto no caso do acórdão recorrido.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, no que tange à primeira matéria suscitada - **desqualificação da multa de ofício**.

Quanto à segunda matéria suscitada - **desagravamento da multa de ofício** - não há reparos a fazer no despacho de admissibilidade, razão pela qual passo a analisar o mérito do apelo.

Trata-se do desatendimento, por parte do Contribuinte, a intimação enviada pela Fiscalização. Sobre o assunto, a Lei nº 9.430, de 1996 assim estabelecia:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

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

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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

(...)

§ 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.”

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 40 a 42, o Contribuinte não atendeu à intimação para apresentação de documentos e esclarecimentos (fls. 29/30), o que por si só já constitui descumprimento ao dispositivo legal acima, que em momento algum ressalva a necessidade de demonstração de prejuízo à autuação.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, na parte conhecida, dou-lhe provimento, restabelecendo o agravamento da multa de ofício, que passa a ser exigida no percentual de 112,5 %.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora

CÓPIA