



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

Processo n° 19647.007156/2007-29
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2802-002.735 – 2ª Turma Especial
Sessão de 18 de fevereiro de 2014
Matéria IRPF
Recorrente MARIA DO CARMO COSTA LIMA CAVALCANTI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002

DECADÊNCIA

Afastada a multa qualificada no lançamento por homologação do IRPF sujeito a ajuste anual, com prova de pagamento, aplica-se a regra decadencial do art. 150, Par. 4º, do CTN, com início da contagem do prazo no exercício seguinte a ocorrência do fato gerador. Auto de Infração em 28.07.2007. Decadência reconhecida em relação ao ano base de 2001.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. ELEMENTO SUBJETIVO.

A multa de ofício de 75% é objetiva e decorre do tipo legal (lei), imposta com culpa ou dolo genérico, não se afere a conduta do agente. Na multa qualificada de 150% exige-se a comprovação do aspecto subjetivo do infrator, ou seja, dolo específico, a vontade livre, consciente, deliberada, ardilosa, premeditada, a com a ação ou omissão sonegar. A diferença entre o elementos *objetivo do tipo* e *subjetivo da conduta* consiste na intensidade dolosa do para permitir a qualificação da penalidade.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso –Presidente

(assinado digitalmente)

Dayse Fernandes Leite – Relatora

EDITADO EM: 30/03/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente), German Alejandro San Martin Fernandez, Jaci de Assis Junior, Carlos Andre Ribas de Mello, Dayse Fernandes Leite, Julianna Bandeira Toscano.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão proferido na primeira instância administrativa, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife (PE), que considerou improcedente, a impugnação apresentada, contra o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls.03 a 08, no qual é cobrado o imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), relativamente ao ano-calendário de 2001, no valor total de R\$ 412,50 (quatrocentos e doze reais e cinquenta centavos), acrescido de multa de lançamento de ofício e de juros de mora, calculados até 29/06/2007, perfazendo um crédito tributário total de R\$ 1.385,58 (um mil, trezentos e oitenta e cinco reais e cinquenta e oito centavos).

O lançamento decorreu da apuração das seguinte infração:

DEDUÇÃO DA BASE DE CALCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL) DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

A, Contribuinte pleiteou, em sua Declaração de Ajuste Anual do IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA do exercício 2002, As fls. 17/22, dedução de despesas com atendimentos psicológicos no valor total de R\$ 1.500,00, supostamente pago à psicóloga Sra. Sandra Lins Souza, CPF 166.736.894-04.

Intimado a apresentar os recibos originais dos pagamentos a Sra. Sandra Lins Souza e comprovar a efetiva utilização dos serviços psicológicos prestados pela profissional acima mencionada, através de documentação hábil e idônea, informado na sua DIRPF referente ao ano calendário 2001, conforme Termo de Intimação nº 304, As fls. 10, o, contribuinte encaminhou as informações e o recibos As fls. 12/14.

Em decorrência da ação fiscal levada a efeito sobre a contribuinte Sandra Lins Souza, psicóloga, e com base nos fatos descritos no Relatório de Ação Fiscal de fls. 28/37, que integra o presente Auto de Infração, foi constatado que houve, por parte dessa profissional emissão de recibos inidôneos, relativos a tratamentos psicológicos, fornecidos a diversas pessoas físicas, entre elas à contribuinte autuada que os utilizaram com a finalidade de reduzir a base de cálculo do imposto de renda pessoa física nas referidas DIRPF.

Tendo em vista o acima exposto, foi procedida A glosa das deduções das mencionadas despesas com tratamentos psicológicos, indevidamente pleiteadas pelo contribuinte. Tal conduta enseja também a aplicação da multa qualificada de 150% prevista no art. 44, inciso II, da Lei 9430/1996 e a abertura de processo de Representação Fiscal para Fins Penais.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento Recife Grande(MS), ao examinar o pleito, proferiu o acórdão nº 11-20.748, 30 de outubro de 2007, que se encontra às fls. 62 a 72, cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001

Ementa:

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS.CONDIÇÕES.

Somente são dedutíveis, para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, as despesas médicas realizadas com o contribuinte ou com os dependentes relacionados na declaração de ajuste anual, que forem comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. ATO DECLARATÓRIO DE INIDONEIDADE DOCUMENTAL.

Deve ser mantida a glosa do valor declarado a título de dedução de despesas médicas quando existir nos autos Ato Declaratório Executivo da inidoneidade da documentação referente à dedução pleiteada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

IRPF. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR.

A contagem do prazo decadencial, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, rege-se-á pelo art. 173, I, do CTN.

INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFICIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE EVIDENTE INTUIÇÃO DE FRAUDE.

É cabível, por disposição literal da Lei nº 9.430/1996, a incidência da multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, quando restar comprovada, por meio de fatos e documentos constantes do processo, a ocorrência das condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão-

Lançamento Procedente

A ciência de tal julgado se deu por via postal em 28/04/2008, consoante o AR– Aviso de Recebimento –. (fls. 75).

À vista da decisão, foi protocolizado, em 23/05/2008, recurso voluntário dirigido a este colegiado, fls. 78/97 no qual o pólo passivo, com vistas a obter a reforma do julgado alega, em síntese:

PRELIMINARMENTE:

Alega que o lançamento encontra-se decadente, nos termos do § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172/1966, visto que tomou ciência do Auto de Infração em 26/07/2007, ou seja, depois de decorridos mais de cinco anos do fato gerador do tributo (31/12/2001). Que, no caso dos autos, trata-se de IRPF que é tributo sujeito ao lançamento por homologação.

MÉRITO:

Assevera que está sendo autuada injustamente com base em suposições de que os recibos por ela apresentados, emitidos pela Dra. Sandra Lins Souza, no valor total de R\$1.500,00, são inidôneos

Ressalta que o lançamento, sendo ato administrativo, mesmo quando fundamentado no arbitramento, tem que estar jungido à lei, eis que não é dado ao agente público poder discricionário ilimitado, fora dos contornos do princípio da legalidade (art. 37 da CF). O princípio da legalidade protege o cidadão contra as paixões ou a ira do fisco.

Destaca que ainda que houvesse permissão legal, através de lei ordinária, para a cobrança de imposto por presunção, essa exigência estaria obliterada ante os preceitos contidos na legislação pertinente (CTN), conforme disciplinam, entre outros, seus artigos 97, 100, 107, 108, 109, 110, 112, 114, 146, que expressam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ilustra seu fundamento com citações do Prof. Ives Gandra.

Assegura que para ter validade, o lançamento não pode existir dúvidas. Tem que ser claro, límpido, de modo tanto a estar provado o fato gerador, como correta e claramente tipificado. Qualquer ambigüidade invalida. É para que se afaste por completo toda e qualquer confusão, e inexistam dúvidas, impõe-se que o lançamento se faça acompanhar das provas. E tais provas quem deve produzi-las é o fisco (ou quem as alega - artigo 333, I do CPC) e não o contribuinte, porque é do fisco, de acordo com a lei, o dever de lançar nos moldes do artigo 142 do CTN e ao julgador analisar as provas apresentadas no processo. É neste sentido a disciplina da lei, o entendimento da jurisprudência e a doutrina.

Discorre que no âmbito do processo administrativo fiscal prevalece o princípio da verdade material, ou seja, se busca a verdade colhida mediante o exame dos fatos e das provas trazidos pelas partes dos autos. Como bem colocou o Prof. James Mans, com suporte de Administrativistas de peso, a exemplo de Celso Antônio Bandeira de Melo, Hely Lopes Meireles e Aurélio Pitanga Seixas Filho.

Afirma que o fisco não pode ferir o princípio da legalidade

Insurge que a multa de 150%, foi aplicada pelo autuante, sem que ficasse provado o evidente intuito de fraude, como determina o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996;

É o relatório.

Voto

Conselheira- Dayse Fernandes Leite, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele deve-se tomar conhecimento.

Cuida-se de autuação, mantida pela decisão recorrida, com exigência do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF apurado em função de glosa de despesa médicas, com a multa qualificada de 150%..

Decadência.

Sustenta inicialmente decadência em relação às exigências do ano base de 2001.

É imposto de renda da pessoa física– IRPF, de fato gerador periódico e complexo sujeito a ajuste anual e que se completa no último dia do ano civil, com a obrigação de o contribuinte apurar e pagar o tributo, sem o prévio exame da autoridade fiscal.

Cuida-se assim de tributo de lançamento por homologação, na forma do art. 150, Parágrafo 4º, do CTN, se houver prova de pagamento e ausência de dolo, fraude conluio, conforme posição fixada pelo C. Superior Tribunal de Justiça no Recurso Repetitivo REsp 973.733/SC, de observância obrigatória por Conselho, a teor do art. 62A, do Regimento Interno e do Agravo Regimental no REsp 1.203.986, Rel. Min. Luiz Fux j, 09.11.2010 e nos Embargos de Declaração, com a seguinte Ementa:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação

só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000.

Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

Extrai-se do voto:

Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j.12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN)

(...)

Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.

Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu

Não havendo prova de pagamento ou existindo acusação de dolo, fraude ou conluio, a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação deve observar a regra do art. 173, do CTN, a posição fixada pelo C. STJ de observância obrigatória por este Conselho.

Aqui temos acusação de dolo, fraude ou conluio, com isso o termo inicial da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador, ou seja, do IRPF do ano base de 2001, o dia 01.01.2003.

O termo final o dia 31.12.2007.

A autuada foi notificado do lançamento em 26/07/2007 (AR fls. 41).

Entre 01.01.2002 e 24.09.2007 não se operou prazo decadencial.

Caso excluída a qualificadora da multa é necessário voltar ao exame da decadência.

Passo ao exame da multa qualificada

Qualificou-se a penalidade sob o fundamento de no caso em tela, percebe-se claramente que a autuada, ao falsear a apuração, em sua declaração de ajuste anual do exercício 2002, do verdadeiro montante de rendimentos por ela auferidos no período, pela inserção de dedução lastreada em documento falso — os recibos emitidos pela Sra. Sandra Lins Souza - obteve com isso redução da base de cálculo do imposto de renda pessoa física no ano calendário de 2001. Agiu, portanto, em conformidade com a conduta descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/1964, impedindo o cálculo correto do montante a pagar do imposto informado autoridade fazendária. Ademais não ha, nos autos, qualquer prova de vício de vontade do impugnante na realização da operação em questão, indicador de ausência de vontade livre e consciente.

Essas foram às razões para imposição da multa qualificada, pelo que lemos do bem elaborado voto do acórdão combatido..

Vemos que no Relatório de Ação Fiscal de fls.28/37, que integra o presente Auto de Infração, há uma série de indícios de que a profissional Sandra Lins Souza emitia recibos inidôneos. Não há acusação concreta e prova de simulação, fraude ou conluio,

Ao contrário do que sugere a ementa do acórdão recorrido, não ha, nos autos, á a Súmula de Documentação Ineficaz, que motivaria aplicar a Súmula CARF nº 28, nem uma informação da psicóloga que não emitiu o recibo em nome da recorrente.

Não obstante, é com máxima cautela que se deve imputar a qualificação da multa.

Sob a perspectiva eminentemente jurídica, o comando do art. 112 do CTN prescreve a interpretação mais benigna ao acusado em caso de dúvida, sendo princípio geral que o dolo não se presume, se comprova.

Sob o prisma fático probatório, consigna-se que os indícios foram colhidos com base em informações de terceiros que desabonam os recibos da psicóloga como meio de prova, mas não há uma evidência objetivamente dirigida a recorrente que caracterize, de forma indubitável, o dolo.

Colhem-se os seguintes precedentes:

MULTA QUALIFICADA Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502, de 1964. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos.

Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude.(...) (Acórdão 2202002.296, de 14/05/2013)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF
Ano calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

DESPEAS MÉDICAS. INDEDUTIBILIDADE. Somente são dedutíveis as despesas com profissionais de saúde efetivamente comprovadas. A dedução de despesas médicas fica condicionada à comprovação da efetividade dos serviços ou dos correspondentes pagamentos, de modo a formar o convencimento de sua efetividade. MULTA QUALIFICADA.CONFIGURAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.INOCORRÊNCIA. Incabível a aplicação de multa de ofício qualificada se não restar devidamente provado o evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº4.502 de 30 de novembro de 1964.(Acórdão 2802001.740, de 11/07/2012).

Importa ressaltar que, em toda autuação temos a imposição da multa de ofício de 75%, que decorre da imposição da lei ou do elemento objetivo do tipo, ou seja, integra a sonegação com a multa de 75% a culpa ou dolo, consciente ou inconsciente, mas aqui cuida-se do dolo genérico, conduta onde o infrator assume do risco do resultado, de cometer a infração.

Agora, qual a razão e sentido da imposição da multa qualificada do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação atual, c/c os arts. 71 a 73, da Lei nº 4.502, de 1964, que manda duplicar a penalidade para 150% na hipótese de sonegação com fraude, conluio ou dolo.

Na fraude e nas suas variantes da simulação e dissimulação a prova é fácil, fácil porque existe o elemento objetivo da conduta do infrator de os documentos firmados pelo autuado, de modo geral, comprovam a qualificadora.

Na imposição da multa qualificada pelo dolo não. Aqui a prova é difícil, difícil porque exige prova do elemento subjetivo do agente infrator, enquanto a multa de 75%, decorre apenas do elemento objetivo do tipo, da lei.

Em outras palavras, é a intensidade dolosa do infrator que permite a imposição da multa qualificadora, pelo dolo.

É necessário, aferir e comprovar, na imposição da multa qualificada pelo dolo, a intenção do infrator, o ardil, a vontade livre, consciente, deliberada e premeditada de sonegar.

Aqui a autuado sequer foi ouvida, não se produziram provas para procurar aferir o elemento subjetivo, intencional da autuado a vontade consciente, deliberada e premeditada de sonegar.

Portanto, sem prova firme e segura do dolo ou do evidente intuito de fraude ou conluio, incabível a imposição da multa qualificada.

Voltemos à decadência

Com a exclusão da qualificadora voltamos a reapreciar a decadência do ano base de 2001. Vejamos se houve pagamento do tributo no período da exigência.

Consta na Declaração de Ajuste de 2001, juntada a fls. 21, imposto devido, pago por antecipação, de forma que houve pagamento, ainda que na antecipação.

Assim, a contagem do prazo decadencial do ano base de 2001 deve observar o art. 150, Parágrafo. 4º, o CTN, na forma da jurisprudência do C.. STJ, com início da contagem do prazo, o dia 01.01.2002.

A notificação do lançamento ocorreu em 26/07/2007 (AR fls. 41), com isso o período de 2001 está alcançado pela decadência que fica reconhecida.

Reconhecida a decadência, deixa-se de se analisar os demais argumentos do recurso.

Assim, DOU provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Dayse Fernandes Leite-Relatora