



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.720334/2010-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.322 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de agosto de 2019
Recorrente MARTA BASÍLIO RODRIGUES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

TERMO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. INTIMAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Considera-se como início do procedimento fiscal a data de entrega da intimação no domicílio do sujeito passivo, com prova de recebimento confirmada com a assinatura do recebedor, ainda que este não seja o próprio contribuinte ou seu representante legal.

DECLARAÇÃO RETIFICADORA. ESPONTANEIDADE.

Iniciado o procedimento fiscal, o contribuinte perde a espontaneidade e o direito de retificar a Declaração de Ajuste Anual, ficando sujeito ao lançamento de ofício para cobrança do imposto, com multa de ofício e juros de mora.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. MANUTENÇÃO.

A prática dolosa e reiterada tendente a reduzir expressivamente o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento, bem como para a obtenção de restituições indevidas, enseja a aplicação da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Leonam Rocha de Medeiros, Gabriel Tinoco Palatnic (suplente convocado) e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2202-005.322 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10120.720334/2010-71

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo n.º 10120.720334/2010-71, em face do acórdão n.º 03-43.778, julgado pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DRJ/BSB), em sessão realizada 29 de junho de 2011, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Para a contribuinte identificada no preâmbulo foi lavrado, por Auditor Fiscal da DRF Brasília (DF), o Auto de Infração de fls. 229/254, referente ao imposto de renda pessoa física dos exercícios 2005 a 2008. O crédito tributário apurado está assim constituído:

Imposto...	22.813,93
Juros de Mora (calculados até 06/2010)...	8.710,56
Multa Proporcional (passível de redução)...	34.220,89
Valor do Crédito Tributário Apurado...	65.745,38

No decorrer da ação fiscal foram emitidos Mandado de Procedimento Fiscal, Termo de Início de Fiscalização e Termos de Continuidade da Ação Fiscal, todos devidamente notificados à contribuinte.

No Termo de Verificação Fiscal, fls. 243/250, consta que a presente ação fiscal foi levada a efeito em decorrência de investigação realizada pelo Escritório de Pesquisa e Investigação da 1ª Região Fiscal (ESPEI/1ª RF), quando foram identificadas, mediante diversos cruzamentos de informações nos sistemas da RFB, várias pessoas que se beneficiaram de restituições indevidas, cujas declarações foram transmitidas utilizando-se de determinados Protocolos de Internet – IP.

O esquema para se beneficiar das restituições indevidas era executado por um grupo comandado por Luis Joubert dos Santos Lima, conhecido por Dr. Santos, o qual cobrava pelos “serviços” de elaborar declarações com deduções fictícias, além de exigir um percentual sobre o valor do imposto restituído indevidamente.

A pedido do Ministério Público Federal, foi expedido Mandado de Busca e Apreensão pela juíza Pollyanna Kelly Maciel Medeiros Martins Alves, da 12ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. No cumprimento do referido mandado, foram apreendidos computadores e documentos em residências e escritórios de pessoas que participaram da fraude tributária efetuada nas declarações de ajuste anual de vários contribuintes.

A DRF Brasília (DF), de posse dos documentos relativos à investigação realizada pelo ESPEI/1ª RF e da documentação oriunda da Busca e Apreensão determinada pela juíza da 12ª Vara da Justiça Federal em Brasília, expediu aproximadamente setecentos Mandados de Procedimento Fiscal, incluindo o que deu origem a esta ação fiscal.

Dentre os documentos apreendidos pela Polícia Federal, em cumprimento ao mandado judicial, a autoridade fiscal esclarece que foi identificada uma grande quantidade de cadastros no CNPJ de pessoas jurídicas que eram informados falsamente como beneficiários nas declarações dos contribuintes fiscalizados.

A autoridade lançadora informa que a contribuinte, em atendimento às intimações, apresentou documentos que comprovaram parte das despesas declaradas como dedução.

No Termo de Verificação Fiscal foi destacado pela fiscalização que, no dia 18/05/2009, após a ciência do procedimento fiscal de ofício, a contribuinte retificou todas as declarações dos exercícios 2005 a 2009, retirando grande parte das deduções, fl. 244. Tais declarações retificadoras não foram consideradas, tendo em vista que foram entregues quando a contribuinte não estava mais espontânea.

Com efeito, depois de apreciada a documentação obtida, as seguintes infrações foram constatadas pela fiscalização, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal às fls.231/233 e 244/254:

001 – Dedução indevida de Dependentes

Exercício	Valor (R\$)
2005	1.272,00
2006	1.404,00
2007	1.516,32
2008	1.584,60

002 – Dedução indevida de Despesas Médicas

Exercício	Valor (R\$)
2005	12.280,64
2006	20.769,04
2007	7.600,38
2008	13.500,89

003 – Dedução indevida de despesas com Instrução

Exercício	Valor (R\$)
2005	1.998,00
2006	4.396,00
2007	769,30
2008	4.961,32

004 – Dedução indevida de Previdência Privada/FAPI

Exercício	Valor (R\$)
2005	5.873,67
2007	5.023,40
2008	10.788,45

Da Multa Qualificada de 150% e da Representação Fiscal Para Fins Penais

A autoridade lançadora aplicou multa de ofício qualificada de 150% e procedeu à lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, por entender que os fatos verificados no curso da fiscalização, como a apresentação reiterada de declarações com deduções inexistentes e inexatas, visando restituições indevidas, demonstram práticas que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

DA IMPUGNAÇÃO

Regularmente cientificada do Auto de Infração, a contribuinte apresenta impugnação às fls. 262/267.

A impugnante menciona que, em maio de 2009, ficou sabendo que alguns colegas de trabalho estavam sendo notificados pela Receita Federal. Imediatamente, em 18/05/2009, retificou suas declarações “em face do que ainda tinha de comprovantes de despesas”, corrigindo as divergências encontradas.

Posteriormente, em 27/05/2009, a contribuinte assevera que foi chamada pelo Núcleo de Expediente da Penitenciária de Feminina do Distrito Federal, onde é lotada, para tomar ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal, quando enviou correspondência a DRF/Brasília informando o seu endereço em Goiânia GO.

Esclarece que procurou o atendimento da DRF Goiânia para parcelar o crédito tributário decorrente das declarações retificadoras. No entanto, recebeu a informação que seria prudente aguardar o encerramento da fiscalização, pois, havendo mais débitos apurados, não poderia fazer novo parcelamento.

Recorre ao art. 138 do CTN, ao art. 47 da Lei nº 9.430/1996 e a posições doutrinárias para afirmar que não tinha ciência do procedimento fiscal de ofício, estando, dessa forma, no seu entendimento, amparada pelo benefício da espontaneidade quando apresentou as declarações retificadoras.

Alega que, nos termos do art. 47 da Lei nº 9.430/1996, também reproduzido em atos normativos, iniciada a fiscalização os efeitos da denúncia espontânea se estendem até o vigésimo dia após a ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal.

Aduz que não agiu com intuito de fraudar o Fisco e, para não ter problemas, sempre pagou terceiros, que julgava competentes, para o trabalho de elaborar e apresentar suas declarações.

Requer seja acolhida sua defesa e afastada a multa de ofício qualificada de 150%.

É o relatório.”

A DRJ de origem entendeu pela procedência do lançamento realizado, mantendo na integralidade o débito tributário. A contribuinte, inconformada com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 604/607, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Alega a recorrente que ficou demonstrado nos autos que esta foi intimada do procedimento fiscal em 27/05/2009, que ao seu entender teria sido nove dias após ter apresentado declarações retificadoras.

Portanto, entende que apresentou as declarações retificadoras dos exercícios autuados antes da ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal, quando estava amparada pelo benefício da espontaneidade, nos termos do art. 138 do CTN.

Diante disso, postula o cancelamento da “multa complementar de 75%”, ou seja, pretende ela a desqualificação da multa de ofício.

1. Quanto a espontaneidade das declarações retificadoras

Para solução da controvérsia, é necessário recorrer aos dispositivos legais que disciplinam a matéria. Sobre a apresentação de declaração retificadora, o art. 832 do Decreto n.º 3000/99, então vigente à época, que assim dispõe:

Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei n.º 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei n.º 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).

Da leitura do dispositivo citado, constata-se que ao sujeito passivo é permitido apresentar declaração retificadora, desde que não iniciado o procedimento de lançamento de ofício pela autoridade lançadora, ou seja, a retificação deve ser um ato espontâneo e não motivado pela ação do Fisco no sentido de cobrar o imposto devido.

O conceito de espontaneidade pode ser obtido através do que está capitulado no art. 7º do Decreto n.º 70.235/1972:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I – o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...).

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Portanto, cabe verificar se na data da entrega das declarações retificadoras dos exercícios 2005 a 2008 a contribuinte já tinha ou não tomado ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal.

Analisando os autos, verifica-se que o Termo de Início do Procedimento Fiscal emitido em 30/04/2009 foi encaminhado para o endereço informado nas declarações dos exercícios 2005 e 2009 – Quadra QNA 15, Casa 13, Taguatinga Norte DF, conforme fls. 3, 20 e 62/64. Contudo, o documento foi devolvido à RFB, uma vez que a contribuinte era desconhecida no referido endereço.

Desse modo, não se obtendo êxito na intimação postada para o endereço informado na última declaração apresentada (exercício 2009), a autoridade lançadora, nos termos do art. 28 do Decreto n.º 3.000/1999, tomou como domicílio fiscal da contribuinte o local onde ela exerce suas atividades na Polícia Civil do DF – SAI, Bloco A, Ed. Sede, Sudoeste, Brasília

DF –, para onde foi remetido novo Termo de Início do Procedimento Fiscal o qual foi entregue em 13/05/2009, conforme fls. 65/67.

Por oportuno, apresenta-se a definição de domicílio fiscal contida no Decreto n.º 3.000/1999:

CAPÍTULO I

DOMICÍLIO DA PESSOA FÍSICA

Art. 28. Considera-se como domicílio fiscal da pessoa física a sua residência habitual, assim entendido o lugar em que ela tiver uma habitação em condições que permitam presumir intenção de mantê-la (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 171).

§ 1º No caso de exercício de profissão ou função particular ou pública, o domicílio fiscal é o lugar onde a profissão ou função estiver sendo desempenhada (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 171, § 1º).

§ 2º Quando se verificar pluralidade de residência no País, o domicílio fiscal será eleito perante a autoridade competente, considerando-se feita a eleição no caso da apresentação continuada das declarações de rendimentos num mesmo lugar (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 171, § 2º).

§ 3º A inobservância do disposto no parágrafo anterior motivará a fixação, de ofício, do domicílio fiscal no lugar da residência habitual ou, sendo esta incerta ou desconhecida, no centro habitual de atividade do contribuinte (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 171, § 3º e Lei n.º 5.172, de 1966, art. 127, inciso I).

§ 4º No caso de ser impraticável a regra estabelecida no parágrafo anterior, considerar-se-á como domicílio do contribuinte o lugar onde se encontrem seus bens principais, ou onde ocorreram os atos e fatos que deram origem à obrigação tributária (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 127, § 1º).

§ 5º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do imposto, aplicando-se então as regras dos §§ 3º e 4º (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 127, § 2º).

§ 6º O disposto no § 3º aplica-se, inclusive, nos casos em que a residência, a profissão e as atividades efetivas estão localizadas em local diferente daquele eleito como domicílio.

(grifou-se)

Portanto, uma vez eleito o domicílio fiscal pela autoridade lançadora, a regra a ser seguida para intimação é a contida no Decreto n.º 70.235/1972.

Com efeito, do que consta nos autos, constata-se que a ciência do início do procedimento fiscal ocorreu efetivamente em 13/05/2009, conforme fl. 67, anotação que também foi registrada pela autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal.

Portanto, à luz da legislação antes colacionada, conclui-se que as declarações retificadoras dos exercícios 2005 a 2008, apresentadas em 18/05/2009, não podem ser consideradas, tendo em vista que foram entregues quando o sujeito passivo não se encontrava amparado pelo instituto da espontaneidade.

Nesse passo, sem razão o argumento de que a ciência do início do procedimento fiscal ocorreu somente em 27/05/2009, haja vista que a intimação é considerada válida na data em que é entregue no domicílio fiscal, não sendo necessário que o sujeito passivo a receba pessoalmente.

Pelas razões expostas, não há como considerar que houve espontaneidade nas declarações retificadoras, haja vista que apresentadas após a contribuinte ter sido intimada quanto ao início de procedimento fiscal.

Multa qualificada.

A autoridade lançadora aplicou multa de ofício qualificada de 150% e procedeu à lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais, por entender que os fatos verificados no curso da fiscalização, como a apresentação reiterada de declarações com deduções inexistentes e inexatas, visando restituições indevidas, demonstram práticas que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício qualificada é o artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, o qual estabelece a aplicação do percentual previsto no art. 44, inciso I de forma duplicada. Abaixo transcreve-se o texto legal:

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; (Redação dada pela Lei no 11.488, 2007)

[...]

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Cabe referir que antes da vigência da Lei nº 11.488, de 2007, a base legal desta multa estava prevista no inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, na redação da Lei nº 10.892, de 2004, vejamos:

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

[...]

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)

Por sua vez, assim dispõe os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 supra referidos:

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, 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.

Assim, nos casos de lançamento de ofício, a regra é a aplicação da multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Por oportuno, salienta-se que o art. 44, II, da Lei nº 9.430 (com a redação dada pela Lei nº 10.892, de 2004), igualmente previam a multa de 150% nos casos nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A fraude fiscal pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.

Portanto, ao qualificar a multa de ofício, a autoridade fiscal fez constar no Termo de Verificação Fiscal que os fatos verificados no curso da fiscalização, especificamente em relação às deduções glosadas para as quais foi aplicada a multa de 150%, demonstram práticas que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Nos presentes autos, os fatos que levaram à autoridade lançadora a concluir que o sujeito passivo agiu com evidente intuito de fraude encontram-se descritos no Termo de Verificação fiscal (fls. 243/250).

Constou no Termo de Verificação fiscal que a ação fiscal foi levada a efeito em decorrência de investigação realizada pelo Escritório de Pesquisa e Investigação da 1ª Região Fiscal (ESPEI/1ª RF), quando foram identificadas, mediante diversos cruzamentos de informações nos sistemas da RFB, várias pessoas que se beneficiaram de restituições indevidas, cujas declarações foram transmitidas utilizando-se de determinados Protocolos de Internet – IP. Verificou-se a criação de um esquema para que contribuintes pudessem se beneficiar de restituições indevidas. Este era executado por um grupo comandado por Luis Joubert dos Santos Lima, conhecido por Dr. Santos, o qual cobrava pelos “serviços” de elaborar declarações com deduções fictícias, além de exigir um percentual sobre o valor do imposto restituído indevidamente.

Diante disso, a pedido do Ministério Público Federal, foi expedido Mandado de Busca e Apreensão pela juíza Pollyanna Kelly Maciel Medeiros Martins Alves, da 12ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal. No cumprimento do referido mandado, foram apreendidos computadores e documentos em residências e escritórios de pessoas que participaram da fraude tributária efetuada nas declarações de ajuste anual de vários contribuintes.

A DRF Brasília-DF, de posse dos documentos relativos à investigação realizada pelo ESPEI/1ª RF e da documentação oriunda da Busca e Apreensão determinada pela magistrada da 12ª Vara Federal de Brasília-DF, expediu aproximadamente setecentos Mandados de Procedimento Fiscal, incluindo o que deu origem a ação fiscal em face da ora recorrente. Dentre os documentos apreendidos pela Polícia Federal, em cumprimento ao referido mandado judicial, a autoridade fiscal esclareceu que foi identificada uma grande quantidade de cadastros no CNPJ de pessoas jurídicas que eram informados falsamente como beneficiários nas declarações dos contribuintes fiscalizados.

A autoridade lançadora informou que a contribuinte, em atendimento às intimações, apresentou documentos que comprovaram parte das despesas declaradas como dedução. Todavia, no Termo de Verificação Fiscal foi destacado que no dia 18/05/2009, após a ciência do procedimento fiscal de ofício, a contribuinte retificou todas as declarações dos exercícios 2005 a 2009, retirando grande parte das deduções, fl. 244. Tais declarações retificadoras foram desconsideradas, tendo em vista que foram entregues somente após intimada a contribuinte do início do procedimento fiscal.

Com efeito, depois de apreciada a documentação obtida, as seguintes infrações foram constatadas pela fiscalização, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal às fls. 231/233 e 244/254: 001 – Dedução indevida de Dependentes; 002 – Dedução indevida de Despesas Médicas; 003 – Dedução indevida de despesas com Instrução; 004 – Dedução indevida de Previdência Privada/FAPI.

Da análise dos autos, verifica-se que não há como afastar a aplicação da multa de ofício de 150%, tendo em vista o evidente intuito de fraudar o Fisco materializado pela inserção de deduções fictícias nas sucessivas declarações, de forma reiterada e continuada, com o objetivo de usufruir restituições indevidas.

O somatório dos diversos pontos que cercam os autos deixa claro que essa conduta da recorrente não pode ser considerada como involuntária, mas uma prática intencional. A ação reiterada do autuado, nos anos-calendário fiscalizados, de informar deduções sem lastro em comprovantes ou em comprovantes com valores muito inferiores aos pleiteados caracteriza, em tese, sonegação, tendo a autoridade lançadora aplicado corretamente a multa qualificada prevista na legislação.

Por tais razões, entendo por correta a qualificação da multa de ofício procedida pela autoridade fiscal lançadora.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator