



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10140.722855/2012-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.125 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de maio de 2021
Recorrente MARIA AMALIA VILELA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

IRPF. . APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. FISCO E INTERESSADO. DOLO, SIMULAÇÃO OU CONLUÍO. PROCEDÊNCIA.

Para caracterização dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, o fisco deve apontar os elementos que podem caracterizar o ilícito tributário, diante de ocorrência de dolo, simulação ou conluio. A prova nesse caso deve ser atribuída a quem acusa o ilícito praticado, diante do que dispõe o artigo 9º do Decreto 70.235/72, onde a autuação deverá estar instruída com todos elementos de prova indispensáveis à comprovação da fraude fiscal praticada.

MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. PENALIDADE. LEGALIDADE. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SUMULA CARF Nº 02.

A sanção prevista pelo art. 44, I, da Lei nº 9:430, nada mais é do que uma sanção pecuniária a um ato ilícito, configurado na falta de pagamento ou recolhimento de tributo devido, ou ainda a falta de declaração ou a apresentação de declaração inexata. Portanto, a aplicação é devida diante do caráter objetivo e legal da multa aplicada.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula CARF nº 02.

TAXA SELIC. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF. 04.

Nos termos da Súmula CARF n.º 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, e indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos em dar parcial provimento ao recurso, para desqualificar a multa de ofício de 150% para 75% incidente sobre as infrações de glosas de deduções com instrução, despesas médicas e previdência privada. Vencidos os conselheiros

Paulo Cesar Macedo Pessoa, Monica Renata Mello Ferreira Stoll e Sheila Aires Cartaxo Gomes que negaram-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Maurício Vital, Wesley Rocha, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, (suplente convocado (a), Letícia Lacerda de Castro, Maurício Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por MARIA AMALIA VILELA, contra Acórdão de julgamento, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande-MS (4ª Turma da DRJ/CGE), no qual os membros daquele colegiado entenderam ser improcedente a impugnação apresentada, no que diz respeito a crédito de IR de anos calendários de 2007 a 2011, exercícios 2008 a 2012.

Segundo o Acórdão recorrido as infrações foram as seguintes: “Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 3 a 24), no valor de R\$ 48.710,80, onde foram apuradas infrações relativas a deduções indevidas de: previdência privada, dependentes, despesas médicas e instrução”.

Na impugnação a contribuinte apresentou, em síntese, as seguintes alegações:

- que as declarações foram preenchidas por terceiro, não tendo esta tomado conhecimento do conteúdo;
- que nos cálculos do ano de 2007 foi aplicada a alíquota de 27,5% quando deveria ter sido aplicada a alíquota de 15%;
- que não foi informada a fundamentação legal dos juros de mora;
- que a multa aplicada tem efeito confiscatório;
- que a aplicação da taxa Selic é ilegal.

Em seu Recurso Voluntário a recorrente reiterou as alegações de primeira instância, acrescentando que teria sido vítima de erro de terceiros nos preenchimentos das declarações do imposto de renda.

Diante dos fatos é o breve relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o mérito.

Cumpra registrar que em sede de primeira instância o recorrente não contestou o mérito das deduções pleiteadas. Assim, restou preclusa a manifestação sobre esses temas.

ERRO NO PREENCHIMENTO DA DIRPF E OCORRÊNCIA DE FRAUDE

Alega a recorrente que sua declaração por anos teria sido preenchido por terceiros e que não teria culpa nos fatos narrados. Ocorre que, nesse caso a análise é objetiva referente ao cumprimento das normas e legislação em vigor, não havendo verificação ou apuração de análise subjetiva, salvo exceções, o que não é o caso dos autos.

Assim, não há como acolher pedido de equívoco no preenchimento da declaração ao fisco e releva a infração cometida.

Em seu relatório o fisco apurou o seguinte:

“Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

Este procedimento foi iniciado por estar inserido no contexto de supostas fraudes que teriam sido cometidas no período de 2007 a 2011 e que foram objeto de Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP, encaminhada ao Ministério Público Federal - MPF.

A citada RFFP esclarece que, em Maio de 2011, o Núcleo de Pesquisa e Investigação da 1ª Região em Campo Grande (NUPEI/CG) informou à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Campo Grande (DRF/CGE) a identificação de indícios de fraude em Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Física - DIRPF.

A suposta fraude se dava através da inclusão, nas declarações, de pagamentos efetuados à Fundação Habitacional do Exército - FHE/FAM (CNPJ 00.643.742/0001-35), com a indicação de que tais pagamentos seriam relativos à despesas com previdência privada/complementar e, desta forma, dedutíveis da base de cálculo do imposto devido.

Ocorre que a FHE/FAM é uma entidade cuja função principal é a captação de poupança e o financiamento de unidades habitacionais para membros das Forças Armadas, e não oferece planos de previdência privada, ou quaisquer outros serviços, passíveis de dedução no Imposto de Renda. Não há, portanto, previsão legal para dedução dos pagamentos efetuados a ela da base de cálculo do imposto de renda pessoa física.

Também foi constatada, em grande parte das declarações que se utilizaram das deduções indevidas dos pagamentos à FHE/FAM, a inclusão recorrente e indevida, em diversos exercícios, de dependentes inexistentes, a informação de supostos pagamentos a título de despesas com instrução, de despesas médicas e a outros fundos de previdência privada, sem comprovação, bem como de pagamentos fictícios a título de pensão alimentícia, entre outros.

Em 31/05/2011, o NUPEI/CG forneceu à DRF/CGE uma relação com cerca de 1.000 (um mil) CPF's que continham indícios da fraude, os quais foram incluídos em lista-bloqueio em 01/06/2011, impedindo eventuais restituições apuradas nas declarações do exercício 2011 em diante.

Os contribuintes constantes da citada relação, acrescida de outras pessoas que também se utilizaram da dedução do FAM e que foram detectadas pela equipe de malha fiscal da DRF/CGE, e que até o momento não tomaram qualquer providência no sentido de retificar suas DIRPF com a finalidade de excluir as deduções indevidas estão, agora, sendo intimados a comprovar todas as deduções constantes nas DIRPF relativas aos anos-calendário de 2007 a 2011.

Considerando o contexto citado, que se caracteriza pela prática reiterada de suposto dolo, as deduções não comprovadas documentalmente estão sendo glosadas e a multa decorrente está sendo aplicada conforme o disposto no Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 e, também, será formalizada uma Representação Fiscal para Fins Penais, em nome do contribuinte”.

Na busca da verdade material, princípio este vinculado ao processo administrativo fiscal, forma o julgador seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, conclusiva por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Em processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente, o qual compreendo que não foram devidamente comprovadas as omissões identificadas.

Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

Em igual sentido, aplicado de forma subsidiária, tem-se o art. 373, inciso I, do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo aresto abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013). *Grifou-se.*

Ocorre que para as glosas com despesas médicas, instrução e previdência privada a recorrente comprovou ter havido operações com essas rubricas, e que conforme se constata dos autos, o recorrente teve efetivamente despesas com a referida operações, a exemplo do descrito no relatório fiscal de e-fl. 05:

“Comprovou, todavia, o efetivo pagamento de algumas despesas efetivamente realizadas com Previdência Privada e Fapi, conforme abaixo:

1 - no ano-calendário 2007 comprovou o valor de R\$456,60, demonstrado no Comprovante de Rendimentos apresentado em resposta à intimação como "03 - Contribuição à Previdência Privada e Fapi";

2 - no ano-calendário 2008 comprovou o valor de R\$410,92, demonstrado no Comprovante de Rendimentos apresentado em resposta à intimação como "03 - Contribuição à Previdência Privada e Fapi";

3 - no ano-calendário 2009 comprovou o valor de R\$412,62, demonstrado no Comprovante de Rendimentos apresentado em resposta à intimação como "03 - Contribuição à Previdência Privada e Fapi";

4 - no ano-calendário 2011 comprovou o valor de R\$340,28, demonstrado no Comprovante de Rendimentos apresentado em resposta à intimação como "03 - Contribuição à Previdência Privada e Fapi";

Nas despesas médicas o relatório indica o seguinte:

1 - no ano-calendário 2008 comprovou apenas o valor de R\$315,00, demonstrado no Comprovante de Rendimentos apresentado em resposta à intimação como "Despesas Médico-Odonto-Hospitalares";

2 - no ano-calendário 2009 comprovou apenas o valor de R\$756,00, demonstrado no Comprovante de Rendimentos apresentado em resposta à intimação como "Despesas Médico-Odonto-Hospitalares";

3 - no ano-calendário 2010 comprovou apenas o valor de R\$756,00, demonstrado no Comprovante de Rendimentos apresentado em resposta à intimação como "Despesas Médicas-Odontológicas-Hospitalares"; Não declarou Despesas Médicas no ano-calendário 2007 e, no ano-calendário 2011, comprovou integralmente o valor de R\$808,50 declarado, através do Comprovante de Rendimentos apresentado em resposta à intimação como "Despesas Médicas-Odontológicas-Hospitalares".

No quesito instrução também não foi possível constatar o dolo ou intenção de lesar o fisco, já que não demonstrou tão somente o efetivo pagamento das despesas declaradas e havidas com dependente, mas não comprovado. Nesse caso, passível de acolhimento a argumentação tendo em vista erro no preenchimento e interpretação da norma. Nota-se que não está a afastar a infração, nem a multa decorrente de consideração de erro da contribuinte, mas apenas a multa qualificada, que não pode restar dúvidas quanto a ação dolosa ou omissiva por parte do contribuinte, já que no processo restaram questões dúbias, apesar da já citada operação que constatou que diversos contribuintes teriam enviado declarações a partir de um grupo de contabilidade que tinha a intenção de se beneficiar de deduções em clara intenção de lesar o fisco.

No caso concreto, a dúvida ficou por conta do próprio relatório fiscal, que indica parcial comprovações das deduções pretendidas, mesmo que haja a operação da receita que constatou as ações dolosas em declaração de diversos contribuintes, e que arrolou o nome do recorrente na operação.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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".

Caberia, portanto, à fiscalização a caracterização de mais elementos que pudesse imputar o *consilium fraudis*, no que diz respeito ao *animus* fraudulento, ou também o *animus simulandi* por parte da contribuinte, ou simplesmente acusar a recorrente do referido ato, para

que ela pudesse se defender de forma adequada, implicando o ato inclusive em multa qualificada, nos termos da legislação vigente.

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista *Fábio Piovezan Bozza*, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: "*dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la*" (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199).

Cumprе esclarecer que, quando há a acusação de uma simulação, existe a *distribuição do ônus da prova*. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". Grifou-se.

Em que pese o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito ser do interessado/contribuinte, percebe-se que com o dispositivo acima citado o legislador quis que nos casos de caracterização de ilícitos houvesse uma espécie de "*distribuição do ônus da prova*", a fim de que a fiscalização tivesse também que suportar o encargo de provar com elementos indispensáveis à comprovação do ilícito ocorrido.

O jurista Leandro Paulsen abordando o tema, em seu livro que trata sobre a Constituição e o Código Tributário, explica de maneira mais didática, os elementos e premissas necessárias para imputar no auto de infração as características fraudulentas:

"A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que 'O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos'. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 920200.632, de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada." (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013). Grifou-se. (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. pág. 882/883)"

Diante das constatações da fiscalização, bem como consoante as argumentações trazidas ao feito pela recorrente, entendo que deve ser mantida a acusação fiscal, afastando-se tão somente a multa qualificada nas rubricas acima citadas: glosas com despesas médicas, instrução e previdência privada.

Outrossim, eventual pedido de perícia reside no quesito de dúvidas quanto à atuação fiscal, e sobre os documentos e fatos trazidos ao feito, o que não é caso, uma vez que é possível constatar a atuação fiscal, período autuado, identificação correta do sujeito passivo, matéria tributável, o quantum a ser apurado, bem como da conteúdo sobre o fato gerador.

Assim, também não há se falar em perícia para constatar as alegações da recorrente, da qual deveria ter trazido aos autos, provas do seu direito para afastar acusação fiscal.

ERRO NA APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA

Nesse tópico reproduzo a decisão de primeira instância

A impugnante alega que nos cálculos do ano de 2007 foi aplicada a alíquota de 27,5% quando deveria ter sido aplicada a alíquota de 15%.

Para o ano calendário de 2007 – exercício de 2008 a tabela de apuração do imposto de renda da pessoa física era a transcrita abaixo:

Tabela Progressiva para o cálculo anual do Imposto de Renda de Pessoa Física para o exercício de 2008, ano-calendário de 2007. Tabela aprovada pela Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, alterada pelo art. 23 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009.

Base de cálculo anual em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 15.764,28	-	-
De 15.764,29 até 31.501,44	15,0	2.364,64
Acima de 31.501,44	27,5	6.302,32

Observando os cálculos relativos ao ano calendário de 2007 contidos no auto de infração (fls. 10) constata-se que a base de cálculo declarada era de R\$ 20.019,02 e que foram apuradas infrações no montante de R\$ 24.932,26, elevando a base de cálculo para R\$ 44.951,28, para a qual, conforme descrito na tabela acima, aplica-se a alíquota de 27,5%.

Sem reparos quanto ao decisorio nesse tópico.

ALEGAÇÕES SOBRE EFEITO DE CONFISCO, INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI E DA MULTA APLICADA

Conforme se verifica do auto de infração a multa aplicada, o art. 44. da Lei n.º 9.430/96, assim dispõe:

“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”

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

Alega a recorrente que a multa teria o efeito de confisco.

Ocorre que este Conselho não é competente para analisar matéria Constitucional, encontrando o pedido óbice na Súmula do CARF abaixo transcrita.

Súmula CARF nº 2:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

A aplicação da penalidade é de atividade vinculada. Isso porque a previsão de multa do pelo artigo 44, e incisos, da Lei n.º 9.430/96, não permite possibilita nenhuma escolha ao facultade ao agente fiscalizador, lhe sendo obrigado a imputação de penalidade quando o contribuinte deixa de informar/recolher os valores devidos à Previdência Social.

DA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.

Alega a recorrente que não teria sido informada da aplicação da taxa de cobrança na autuação. Entretanto, ao mesmo tempo, alega que a taxa seria ilegal.

Nos termos da Súmula CARF n.º 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para não acolher as alegações de inconstitucionalidade de Lei, não deferir a perícia solicitada, e no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO para desqualificar a multa de ofício de 150% para 75% incidente sobre as infrações de glosas de deduções com instrução, despesas médicas e previdência privada, mantendo-se as demais disposição da autuação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator