



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

Processo nº 10166.722088/2009-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-007.587 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2019
Matéria IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente GILMAR OLIVEIRA ALVES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

DEDUÇÕES INDEVIDAS DE DEPENDENTES, DESPESAS MÉDICAS, PENSÃO JUDICIAL, INSTRUÇÃO E PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI.

Para fins de dedução na Declaração de Ajuste Anual, todas as despesas estão sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea. São restabelecidas as despesas comprovadas com documentação hábil e idônea.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.

A prática dolosa e reiterada tendente a reduzir expressivamente o montante do imposto devido para evitar ou diferir o seu pagamento, bem como para a obtenção de restituições indevidas, enseja a aplicação da multa qualificada. A redução legal das multas de ofício está prevista na legislação tributária para o momento do recolhimento ou parcelamento do crédito tributário, observados os prazos estabelecidos.

ART. 106 DO CTN. RETROATIVIDADE BENIGNA. INAPLICABILIDADE AO PRESENTE CASO CONCRETO.

O art. 59 da Lei nº 8.383/91 não traz penalidade menos severa para a multa punitiva, mas sim dispõe sobre a multa moratória incidente quando do não pagamento tempestivo do tributo devido pelo contribuinte, de modo que não se há falar em retroatividade benigna do artigo 59 da Lei nº 8.383/91 em relação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que tratam de multas de natureza diversa, aplicáveis a situações distintas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Francisco Ibiapino Luz, Paulo Sergio da Silva, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente Convocado), Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto de decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada contra lançamento de IRPF, exercícios de 2005 a 2008 (anos-calendário 2004 a 2007), no **valor total de R\$ 61.601,87**, incluídos multa de ofício e juros de mora, em face da constatação das seguintes infrações:

- (i) dedução indevida de dependente;
- (ii) dedução indevida de despesas com instrução;
- (iii) dedução indevida de despesas médicas;
- (iv) dedução indevida de pensão judicial; e
- (iv) dedução indevida de previdência privada/Fapi

Relata a autoridade fiscal que o auto de infração decorreu de investigação levada a efeito pelo setor de pesquisa e investigação da Receita Federal do Brasil, na qual foi identificado um grupo especializado em "assessorar" contribuintes que buscavam incrementar os valores de imposto a restituir. O esquema consistia em alterar os campos de deduções das declarações de imposto de renda pessoa física.

Informa a autoridade fiscal que:

De acordo com o Relatório de Informação de Pesquisa e Investigação, elaborado pelo Escritório de Pesquisa e Investigação da 1ª Região Fiscal – ESPEI/1ºRF da Secretaria da Receita Federal do Brasil (fls. 50 a 62), tal esquema era realizado por Luís Joubert dos Santos Lima, conhecido por Dr. Santos e por mais algumas outras pessoas comandadas por ele.

A remuneração pelo serviço prestado consistia de um valor fixo para a elaboração das declarações, bem como de um percentual incidente sobre o valor do imposto restituído indevidamente. (...)

Conforme ainda indica o relatório do ESPEI/1ºRF, os contribuintes que, em princípio, teriam se beneficiado do esquema, foram identificados ao longo da investigação, por meio de diversos cruzamentos de informações obtidas junto aos sistemas da Receita Federal do Brasil. A partir daí, foi possível constatar que referidas declarações foram transmitidas utilizando-se determinados Protocolos da Internet – IP (protocolo de comunicações utilizado pelos computadores conectados à Internet).

Dessa forma, foram expedidos cerca de setecentos Mandados de Procedimento Fiscal, dentre eles o relativo ao contribuinte acima identificado, cujas declarações de imposto de renda, que apresentaram indícios de irregularidades, teriam sido transmitidas pelos IP's identificados pelo ESPEI/1ºRF.

Notificado da lavratura do auto de infração, o contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/BSB, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

DEDUÇÕES INDEVIDAS DE DEPENDENTES, DESPESAS MÉDICAS, PENSÃO JUDICIAL, INSTRUÇÃO E PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI.

Para fins de dedução na Declaração de Ajuste Anual, todas as despesas estão sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea. São restabelecidas as despesas comprovadas com documentação hábil e idônea.

MULTA DE OFÍCIO DE 150%.

Os percentuais das multas de ofício são estabelecidos em lei. A prática dolosa e reiterada tendente a reduzir expressivamente o montante do imposto devido para evitar ou diferir o seu pagamento, bem como para a obtenção de restituições indevidas, enseja a incidência da multa qualificada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificado dessa decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 398 ss.), no qual alega, em síntese:

- ausência de dolo na sua conduta;

- má-formação do processo administrativo, que não traz prova robusta de que o recorrente tenha praticado fraude, simulação ou conluio que justifique aplicação da multa qualificada de 150%;

- que há inúmeros documentos relevantes que foram sonegados pelo Fisco;

- que não há prova de sua ligação com o Dr. Santos, o que deveria ser cabalmente demonstrado antes de que se aplicasse uma multa de 150%;

- que multas em patamares de 75% e de 150% são absolutamente desproporcionais e com nítida feição de confisco;

- que cometer erros no instrincado processo de declaração de rendimentos é absolutamente comum e que trazer informações erradas não é fraude;

- que nos termos dos arts. 106 e 112 do CTN, deve ser aplicada ao caso a multa prevista no art. 59 da Lei nº 8383/91, que comina multa de mora de 20% no caso de tributos e contribuições que não forem pagos até a data de vencimento.

Por fim, requer que haja a correta instrução probatória, o afastamento das multas de 75% e 150% e que as multas sejam reduzidas ao patamar máximo de 20%.

Sem contrarrazões.

Houve representação fiscal para fins penais.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini - Relatora

O recurso é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Conforme relatado, a ação fiscal que resultou no lançamento ora combatido foi decorrência de investigação realizada pelo Escritório de Pesquisa e Investigação da 1ª Região Fiscal (ESPEI/1ª RF), por meio da qual foram identificadas várias pessoas que se beneficiaram de restituições indevidas, cujas declarações de imposto de renda foram transmitidas utilizando-se de determinados Protocolos de Internet – IP. Informa do TVF que esse esquema era executado por um grupo comandado por Luis Joubert dos Santos Lima, conhecido por Dr. Santos, que cobrava pelos “serviços” de elaborar declarações com deduções fictícias, além de exigir um percentual sobre o valor do imposto restituído indevidamente.

Após o cumprimento de mandados de busca e apreensão autorizados judicialmente a pedido do Ministério Público Federal, relata o TVF que foram expedidos vários Mandados de Procedimento Fiscal, dentre os quais o relativo ao ora recorrente, **cujas declarações de imposto de renda que apresentaram indícios de irregularidades teriam sido transmitidas pelos IP's identificados pelo ESPEI/1ªRF.**

Assim, foi lavrado Termo de Início de Procedimento Fiscal solicitando ao contribuinte-recorrente a apresentação de documentos comprobatórios de todas as deduções pleiteadas nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa da Física DIRPF referentes aos exercícios de 2005 a 2009, anos-calendário de 2004 a 2008, registrando, ainda, a autoridade lançadora, que:

Com base nas informações constantes das DIRPF originais (folhas 03 a 27), pautado nas declarações apresentadas pelo contribuinte e de acordo com os documentos em poder desta fiscalização, ficou constatado não terem sido comprovadas algumas deduções pleiteadas nas declarações (...).

Pois bem. Nesse contexto fático, a nós nos parece suficientemente demonstrado o intuito de fraudar o Fisco por parte do recorrente, materializado pela inserção de deduções de despesas não comprovadas, evidentemente fictícias, em sucessivas declarações de imposto de renda, de forma reiterada e continuada, com o claro objetivo de usufruir de restituições indevidas de imposto de renda.

Em sua defesa, o recorrente alega que suas declarações de imposto de renda não foram entregues por ele, mas por terceiro, e que teria sido vítima de um "golpe" praticado por "pessoas de má indole" que o convenceram de que os valores que seriam restituídos se tratava de direito líquido e certo.

Esse argumento, com todo o respeito, parece-nos pouco crível. Tivesse mesmo o recorrente sido vítima de um "golpe", conforme alega, porque não comunicou as autoridades competentes a respeito, mediante, por exemplo, a lavratura de um Boletim de Ocorrência, principalmente considerando que se trata de servidor público aposentado da Polícia Civil do Distrito Federal que, quando na ativa, ocupava o cargo de agente de polícia - Classe Esp?

Ademais, como bem observado pela decisão recorrida, o fato de as declarações de imposto de renda do recorrente terem sido apresentadas por outra pessoa não exclui a sua responsabilidade pelas infrações cometidas, pois, para efeitos tributários, o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte, que deveria, se não fez pessoalmente suas declarações de rendimentos, cuidar de contratar profissional confiável para que o fizesse.

Da alegada ausência de dolo, de prova robusta de fraude, simulação ou conluio e da multa qualificada

O recorrente alega "má formação" do procedimento fiscal, que não traria provas concludentes e robustas para fundamentar a autuação. Diz que foi atuado em valor altíssimo por ter cometido equívocos em suas declarações de ajuste anual e que não há elementos suficientes a amparar multa em patamares exorbitantes de 75% ou 150%. Acrescenta que cometer erros no "intrincado processo de declaração de rendimentos é absolutamente comum", que as provas dos autos se baseiam em suposta ligação entre ele e o indigitado "Dr. Santos" e que o simples fato de a investigação realizada pelo ESPEI/1^a DF apontar indícios de fraudes realizadas pelo "Dr. Santos" não prova nenhum conluio entre ambos, muito menos demonstra dolo na sua conduta.

A respeito da prova do dolo em matéria tributária, ensina Maria Rita Ferragut que:

Dolo é a vontade consciente de praticar a conduta típica, e, com isso, obter determinado resultado, ou seja, de realizar os elementos constantes do tipo legal (in casu, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo (previsibilidade do resultado).¹ (Destacamos)

O dolo, assim, como **elemento da vontade** do sujeito ativo da infração (ou seja, como sendo a vontade de praticar uma conduta dirigida a uma determinada finalidade), trata-se de um **elemento subjetivo** (um "querer") da conduta do agente.

Nessa linha, ensina, ainda, Maria Rita Ferragut, que "somente o empírico pode ser provado, porque diz respeito ao campo da experiência. Se a premissa é verdadeira, o dolo, por não se subsumir a tal condição, não se sujeita à prova".

Desse modo, a prova do dolo, por se tratar de um **elemento subjetivo, interno** da conduta do sujeito ativo e não objetivo, deve recair sobre "os fatos adjacentes da fraude", sobre "a sucessão de atos que resultaram na fraude e a maneira pela qual eles foram executados, a partir da análise do conjunto probatório envolvendo os documentos contábeis e fiscais do contribuinte, os desprovidos de natureza fiscal e contábil (tais como e-mails, correspondências, contratos), os documentos emitidos por terceiros (DIRRF, extratos bancários, notas fiscais) e a prova emprestada e a testemunhal".

Desse modo, para nós, o conjunto probatório trazido aos autos pela fiscalização revela a intenção do recorrente de se beneficiar de restituições indevidas de IR mediante a inserção de despesas fictícias em sucessivas declarações de rendimentos, estando comprovados tanto a prática do ato ilícito em si, como o dolo necessário à qualificação da multa de ofício, conforme dispõem os arts. 44, § 1º da Lei nº 9430/96², c.c. o art. 72 da Lei nº 4502/64³.

Com efeito, conforme se verifica das Declarações de Ajuste anual do recorrente, o valor das despesas deduzidas, que não foram integralmente comprovadas, em comparação aos rendimentos tributáveis declarados nos exercícios de 2005, 2006 e 2007 são da ordem de **47,72%, 64,81% e 57,3%**, respectivamente (fls. 03/14), o que não nos parece razoável.

Essa realidade, somada ao contexto de fraude tributária em que foram apurados os fatos que ensejaram a autuação, bem como que as Declarações de IR do recorrente

¹ Prova do dolo e responsabilidade tributária. Como provar a intenção do administrador de cometer a fraude? Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/prova-do-dolo-e-responsabilidade-tributaria-23102017>. Acesso aos 27/07/19.

² Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

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, de 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).

(...).

³ 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 características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

do período foram transmitidas pelo "Dr. Santos", mentor da fraude em questão, revela a sua intenção de obter restituições indevidas do IR.

Note-se que o recorrente afirma que não há prova robusta e concludente nos autos de sua ligação com o "Dr. Santos", no entanto, **não nega** que suas Declarações de IR do período foram por ele elaboradas e transmitidas.

Nesse ponto, entendemos que tem razão o julgador de primeiro grau quando afirma que

O fato de as declarações terem sido apresentadas por outra pessoa não exclui a sua responsabilidade pelas infrações cometidas, pois, para efeitos tributários o sujeito passivo da obrigação tributária é a contribuinte, que deveria, se não fez pessoalmente suas declarações de rendimentos, resguardar-se e contratar profissional confiável, a fim de elaborar as declarações de rendimentos com valores e dados condizentes com a realidade.

Tivesse outra intenção o sujeito passivo, senão receber indevidamente os valores apurados nas declarações – originais ou retificadoras –, teria consultado à Receita Federal do Brasil sobre a licitude do procedimento, e não da forma como agiu, resgatando todos os valores que lhe foram disponibilizados.

Acresça-se que a alegação do recorrente de que teria cometido "erros" em suas declarações de IR do período igualmente não nos parece crível. Com efeito, ainda na lição de Maria Rita Ferragut,

"(...) a reiteração de conduta é elemento importante a ser observado para a tipificação da fraude e, junto com outras provas, propicia convencimento ao julgador.

*Errar de forma esporádica é possível e, isoladamente, não revela má-fé do sujeito. Já a conduta repetitiva é forte indício da intenção de fraudar."*⁴ (Destacamos)

O recorrente alega, ainda, que a multa de 150% que lhe foi imposta é extorsiva e confiscatória, o que é vedado pela CF/88. Neste ponto, tem razão a decisão recorrida quando afirma que "é descabida a alegação de confisco, pois a multa de ofício é devida em face de infração às regras instituídas pela legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto na Constituição Federal.

Ademais, anote-se que a apreciação de aspectos constitucionais do lançamento fogem à competência deste tribunal administrativo, conforme prevê o enunciado de nº 2 da súmula de sua jurisprudência, segundo o qual "o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária".

Assim, diante de todos os elementos de prova constantes dos autos, entendemos demonstrada a intenção do recorrente de obter restituições de IR indevidas de

⁴ Op. cit., pág. 02.

forma fraudulenta no período autuado, justificando a qualificação da multa de ofício, conforme preveem os arts. 44, § 1º da Lei nº 9430/96, c.c. o art. 72 da Lei nº 4502/64.

Da multa - efeito confiscatório

O recorrente alega, ainda, que multas em patamares de 75% e de 150% são desproporcionais e têm nítida feição confiscatória. Cita doutrina e jurisprudência visando respaldar sua tese de defesa nesse sentido.

A esse respeito, ressalte-se que a análise de aspectos constitucionais do lançamento não cabe a este Tribunal.

Nesse sentido, é a lição de Hugo de Brito Machado em estudo denominado *Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário*, destinado ao 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, Coordenado pelo Professor Ives Gandra da Silva Martins:

"Nossa Constituição não alberga norma que atribua às autoridades da Administração competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de leis. Assim, já é possível afirmar-se que no desempenho de atividades substancialmente administrativas o exame da inconstitucionalidade é inadmissível".

Este também é o entendimento consolidado deste Conselho, conforme enunciado CARF de nº 2:

CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Da aplicação retroativa do art. 59 da Lei nº 8.383/91

Por fim, o recorrente requer a aplicação, ao presente caso, da multa no patamar máximo de 20%, conforme previsto no art. 59 da Lei nº 8383/91, à luz dos arts. 106 e 112 do CTN.

Nos termos do art. 59, "caput" da Lei nº 9.383/91:

Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

Conforme se verifica do dispositivo legal supratranscrito, dispõe ele sobre a **multa de natureza moratória**, cabível em caso do não pagamento do tributo devido até a data do respectivo vencimento.

Diversos são o fundamento e a natureza da multa aplicada no presente caso, amparada no art. 44, § 1º da Lei nº 9430/96, c.c. o art. 72 da Lei nº 4502/64, de **natureza punitiva**, cabível em hipóteses como a dos presentes autos, de infração à norma tributária que caracterize ilícito tributário.

A respeito das multas aplicáveis em matéria tributária, é a lição de José Roberto Barroso:

No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação. (AI 727872 AGR/RS, rel. Min. Luis Roberto Barroso, 1ª T, j. 28/04/15, DJe 18/05/15) (Destacamos)

Como já salientado, a multa aplicada no presente caso se trata de **multa punitiva**, decorrente da apuração de conduta fraudulenta praticada pelo recorrente visando se beneficiar de restituições indevidas de IR.

Desse modo, o art. 59 da Lei nº 8.383/91 **não se trata** de lei que comine penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme previsto no art. 106 do CTN, mas sim de **norma que regula situação distinta da verificada no presente caso concreto**.

Em outros termos, **o art. 59 da Lei nº 8.383/91 não traz penalidade menos severa para a multa punitiva, mas sim dispõe sobre a multa moratória incidente quando do não pagamento tempestivo do tributo devido pelo contribuinte**.

Desse modo, não se há falar em retroatividade benigna, conforme prevista no art. 106 do CTN, nem do dispoto no art. 112, também do CTN, no caso ora tratado.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini