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

Processo nº	10166.722406/2009-54
Recurso nº	917.249 Voluntário
Acórdão nº	**2201-01.324 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de outubro de 2011
Matéria	IRPF
Recorrente	ELAINE SOBREIRA ROLIM GOIS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

IRPF. DEDUÇÕES NÃO COMPROVADAS. MAJORAÇÃO ARTIFICIAL E DOLOSA DE RESTITUIÇÃO.

A apuração pelo Fisco de deduções indevidas de despesas pleiteadas em declarações de rendimentos retificadoras, de forma reiterada, em vários exercícios, com o objetivo de receber restituições indevidas, caracteriza o ilícito tributário e justifica o lançamento de ofício sobre os valores subtraídos da base de cálculo do imposto.

INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

É devida a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, quando há constatação de que a conduta do contribuinte esteve associada ao evidente intuito de fraude.

PAF - INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS.

A argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 02)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade rejeitar a preliminar e, no mérito, por maioria, negar provimento ao recurso. Vencido o conselheiro Rodrigo Santos Masset Lacombe que afastava a qualificadora.

Autenticado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 18/11/2011 por FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JU, Assinado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH
Emitido em 07/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

Assinado Digitalmente
Eduardo Tadeu Farah – Relator

Assinado Digitalmente
Francisco Assis de Oliveira Júnior - Presidente

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Rayana Alves de Oliveira França, Eduardo Tadeu Farah, Rodrigo Santos Masset Lacombe, Gustavo Lian Haddad e Francisco Assis de Oliveira Júnior (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2005 a 2009, consubstanciado no Auto de Infração, fls. 80/108, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário total no valor de R$ 234.021,30.

A fiscalização apurou: Dedução indevida de Dependentes; Dedução indevida de Despesas Médicas; Dedução indevida de Pensão Judicial; Dedução indevida de Despesas com Instrução; Dedução indevida de Previdência Privada/FAPI e Dedução indevida de Contribuição Patronal Paga pelo Empregador Doméstico. A autoridade fiscal qualificou a exigência e aplicou multa de ofício de 150%, além da Representação Fiscal Para Fins Penais.

De acordo com o relatório da autoridade julgadora de primeira instância a ação fiscal foi decorrente 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*

Autenticado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 18/11/2011 por FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JU, Assinado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH
Emitido em 07/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

Vara da Justiça Federal em Brasília, expediu aproximadamente setecentos Mandados de Procedimento Fiscal, incluindo o que deu origem a esta ação fiscal.

A autoridade lançadora informa que a contribuinte, reiteradamente intimada, não apresentou documentos ou justificativas à fiscalização. Com efeito, as seguintes infrações foram constatadas, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal às fls. 82/86 e 96/108.

(...)

Em relação às deduções glosadas, 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 fictícias, 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.

Cientificada do lançamento, a autuada apresentou tempestivamente Impugnação (fls. 111/117), alegando, conforme se extrai do relatório de primeira instância:

Preliminar de nulidade

Inicialmente faz referência aos termos do Auto de Infração, acrescentando que o procedimento deve ser anulado por existir vício de ilegalidade insanável. Anota que restou prejudicada a análise das deduções glosadas no Auto de Infração.

Suscita preliminar de cerceamento do direito de defesa, pelo fato de não restar comprovada a participação da contribuinte nas irregularidades praticadas por Luis Joubert dos Santos Lima – Dr. Santos – com a intenção de se beneficiar de restituições indevidas.

Menciona que é pessoa de boa fé, não foi conivente com as atitudes relatadas no Termo de Verificação Fiscal, não podendo a fiscalização entender que a contribuinte participava de esquema de fraude.

Afirma que a razoabilidade exige coerência e lógica, devendo a fiscalização assim agir, levando em consideração o conhecimento do "homem médio". Cita o art. 136 do CTN, transcreve trechos dos doutrinadores Hely Lopes Meirelles e Luciano Amaro para afirmar que, apesar de a responsabilidade tributária não depender da intenção do agente, é necessário constatar ao menos um grau mínimo de culpa stricto sensu, devendo ser aplicada a equidade, não para dispensar tributo, mas afastar uma penalidade.

Deduções

Autenticado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 18/11/2011 por FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JU, Assinado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH
Emitido em 07/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

Do conteúdo da peça contestatória e pelos documentos a ela anexados, fls. 120/190 e, extrai-se que a contribuinte pugna pelo direito ao restabelecimento das deduções anotadas no quadro a seguir:

Exercício	***Dependentes***	***Desp. Médicas***	***Instrução***
2005	*2.544,00*	*7.485,06*	*3.996,00*
2006	*2.808,00*	*3.962,55*	*0,00*
2007	*1.516,32*	*21.140,00*	*4.747,68*
2008	*4.753,80*	*4.565,73*	*9.922,64*
2009	*4.967,64*	*5.036,46*	*10.369,16*

Princípio do não confisco

Recorre ao Princípio da Legalidade para asseverar que é indispensável que a pena prevista na lei atenda a uma finalidade específica e obedeça aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, sendo necessário que a conduta descrita como infração represente uma ofensa a um bem juridicamente tutelado.

Diz que a Constituição Federal de 1988, inciso IV do art. 150, estabelece que, para aplicação válida de qualquer penalidade, é indispensável prévio processo legal, que assegure o contraditório e ampla defesa.

Ressalta que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça tem aplicado o princípio da proporcionalidade da lei que comina sanções tributárias desproporcionais à infração, sendo o art. 136 do CTN interpretado conforme a Constituição Federal de 1988.

Discorre sobre o percentual das multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, quando firma entendimento que a penalidade, no campo tributário, deve guardar uma proporção ao dano e nunca ser algo maior que ele, tendo em visa que o dano principal será reparado com o pagamento dos tributos devidos e não pagos.

Faz referência a ADI 551-1 RJ e à ementa de julgamento da Apelação Cível nº 292.454 (TRF/5ª Região).

Menciona o Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária, nos ditames do inciso II do art. 150 da Lei Maior. Conclui que a Receita Federal do Brasil deve rever os seus atos eivados pelo vício da ilegalidade, sob pena de afrontar a Lei Maior.

Dos pedidos

Requer a impugnante que:

1. O Auto de Infração seja extinto, anulando seus efeitos, ou julgado improcedente;

Autenticado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 18/11/2011 por FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JU, Assinado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH
Emitido em 07/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

2. Seja afastada a multa de ofício para o mínimo determinado por lei, caso não considerada a improcedência total do lançamento.

A 3ª Turma da DRJ em Brasília/DF julgou procedente em parte o lançamento, consubstanciado nas ementas abaixo transcritas:

PRELIMINAR DE NULIDADE. VÍCIOS NA ORIGEM DO PROCEDIMENTO FISCAL E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Tendo sido a ação fiscal regularmente instaurada mediante a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, acompanhado da lavratura do Termo de Início de Fiscalização, dos quais o contribuinte teve regular ciência, descabe a argüição de vício na origem do procedimento fiscal. Não há cerceamento do direito de defesa quando o auto de infração preenche os requisitos legais.

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. DEDUÇÕES INDEVIDAS DE DESPESAS MÉDICAS (PARCIAL), PENSÃO JUDICIAL, INSTRUÇÃO (PARCIAL), PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI E CONTRIBUIÇÃO PATRONAL PAGA PELO EMPREGADOR DOMÉSTICO.

Consideram-se não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente contestadas pelo sujeito passivo.

DEDUÇÕES INDEVIDAS DE DEPENDENTES, DESPESAS MÉDICAS E INSTRUÇÃO.

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.

CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE.

Ao órgão colegiado de julgamento administrativo de primeira instância não é dada a competência para pronunciar-se sobre inconstitucionalidade de norma legal que instituiu a aplicação de multas e cobrança de juros de mora. Os mecanismos de controle da constitucionalidade passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário.

DECISÕES JUDICIAIS.

Somente produzem efeitos no âmbito da Secretaria da Receita Federal, as decisões judiciais definitivas do Supremo Tribunal Federal acerca de inconstitucionalidade da lei em litígio, e desde

Autenticado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 18/11/2011 por FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JU, Assinado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH
Emitido em 07/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

que emitido ato específico do Secretário da Receita Federal do Brasil.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada da decisão de primeira instância em 22/02/2011 (fl. 217), Elaine Sobreira Rolim Gois apresenta Recurso Voluntário em 21/03/2011 (fls. 219/229), sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos defendidos em sua Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro EDUARDO TADEU FARAH, Relator

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

A matéria que chega a análise deste Colegiado refere-se a deduções de despesas pleiteadas em declarações de rendimentos retificadoras, de forma reiterada, em vários exercícios, com o objetivo de receber restituições de imposto de renda.

Antes de adentrarmos no mérito, insta enfrentar a preliminar aventada pela recorrente e que diz respeito ao cerceamento do direito de defesa. Assevera a contribuinte, em linhas gerais, que não há nos autos elementos que comprove sua participação nas irregularidades praticadas com a intenção de se beneficiar de restituições indevidas.

De início, cumpre trazer a baila as importantes e profícuas observações do julgador *a quo*:

Relativamente às alegações de ausência de materialidade do delito fiscal, é importante ressaltar que a ação fiscal em comento decorreu de investigações realizadas pelo Escritório de Pesquisa e Investigação da 1ª Região Fiscal (ESPEI/1ª RF), quando foram identificadas várias pessoas que se beneficiaram de restituições indevidas.

A prática ilícita era fundamentada na apresentação de Declarações de Ajuste Anual, inserindo pagamentos fictícios (deduções inexistentes), de forma reiterada e sistemática, com a finalidade de redução da base de cálculo do imposto de renda para reduzir o imposto a pagar ou receber restituições indevidas.

(...)

Em cumprimento à decisão judicial foram apreendidos documentos e computadores, em residências de pessoas que participaram da fraude tributária em diversas declarações de imposto de renda de vários contribuintes.

(...)

Autenticado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 18/11/2011 por FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JU, Assinado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH
Emitido em 07/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

> *Portanto, o argumento trazido na peça impugnatória, para afastar a responsabilidade do sujeito passivo, não encontra amparo na legislação tributária. 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.*
>
> *Ressalte-se que, conforme pesquisa aos sistemas informatizados da Receita Federal, com o processamento das declarações apresentadas com deduções fictícias, o sujeito passivo resgatou restituições corrigidas nos anos-calendário 2004, 2005, 2006 e 2007, nos valores de R$ 3.595,17, R$ 565,43, R$ 30.508,07 e R$ 34.129,99. No ano-calendário 2008, o procedimento fiscal impediu a restituição indevida de R$ 8.109,28, valor apurado na declaração revisada.*

A responsabilidade pelas informações incluídas nas declarações de ajuste anual, bem como nas retificadoras pertencem a contribuinte, mesmo que ela tenha solicitado os serviços de um profissional quando da prestação da informação.

Com efeito, embora a recorrente não tenha concretamente produzido as declarações retificadoras, auferiu os benefícios financeiros indevidos do respectivo ato ilícito, estando, desta forma, responsável pela conduta ilegal.

É mister frisar que o sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, conforme inciso I do parágrafo único do art. 121 do CTN.

Há que se sublinhar que, salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, de acordo com o art. 123 do CTN.

Ressalte-se que a retificação da declaração de rendimentos só é possível mediante a comprovação do erro em que se funde e antes do início da ação fiscal quanto à matéria que conduziu à autuação, conforme leitura do art. 147, § 1°, do Código Tributário Nacional - CTN.

Portanto, inócuas são as alegações da contribuinte no que se refere à sua pretensa falta de responsabilidade pelos atos praticados pelo profissional que lhe prestava serviços.

Autenticado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 18/11/2011 por FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JU, Assinado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH
Emitido em 07/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

Em relação ao mérito alega a recorrente que o feito fiscal ofende ao princípio constitucional da razoabilidade, da igualdade, do não confisco e da isonomia. Além do mais, afirma a recorrente que é princípio geral de direito que a penalidade deve ser proporcional ao dano.

Pois bem, como bem pontuou a recorrente em sua peça recursal é obrigação do Poder Público "*... tributar igual aos iguais e desiguais aos desiguais, retirando a possibilidade de atitudes discriminatórias de concessão de privilégios...*" e foi isso que a autoridade fiscal fez no momento em que qualificou a exigência. Respaldada pelo principio da legalidade a autoridade lançadora qualificou a multa de ofício em razão do disposto no art. 44, inciso II, da Lei n° 9.430/1996, que preceitua:

> *Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*
>
> *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 – de cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.* (grifei)

Vale citar a regra do art. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 1964, abaixo transcrita:

> *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 do 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.*

A majoração da multa de ofício para 150% foi decorrente da fraude perpetrada. O procedimento levado a cabo pela contribuinte consistiu em retificar suas declarações de ajuste anual e obter inúmeras restituições indevidas por meio da inserção de despesas fictícias. Esta atitude reiterada da contribuinte nas declarações dos exercícios 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009 propiciou a ela o resgate de valores indevidos, ou seja, restituição que não fazia jus.

Autenticado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 18/11/2011 por FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JU, Assinado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH
Emitido em 07/12/2011 pelo Ministério da Fazenda

Assim sendo, entendo perfeitamente cabível a aplicação da multa qualificada de 150%.

Por fim, em diversos momentos de sua peça recursal a contribuinte alega ofensa a princípios constitucionais garantidores de direitos individuais, como o direito à igualdade, isonomia, razoabilidade, proporcionalidade e a vedação de confisco. Frise-se que os referidos princípios dirigem-se ao legislador, que deve observá-los quando da elaboração das leis tributárias. Os Órgãos da administração não podem deixar de aplicar as leis aprovadas pelo Congresso Nacional e sancionadas pelo Presidente da República, ao qual estão vinculados pelo poder hierárquico.

Não é outro o balizado pronunciamento do professor Hugo de Brito Machado sobre a matéria *(Temas de Direito Tributário, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134)*:

> *(...) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada.*

Destarte, não cabe aos Órgãos Julgadores afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Na mesma linha é a Súmula nº 02 do CARF:

> *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Ante ao exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente
Eduardo Tadeu Farah

Autenticado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH, Assinado digitalmente em 18/11/2011 por FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JU, Assinado digitalmente em 17/11/2011 por EDUARDO TADEU FARAH
Emitido em 07/12/2011 pelo Ministério da Fazenda