



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.722318/2013-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-007.096 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 25 de julho de 2024
Recorrente ANA LUCIA LOBAO REZENDE FAM
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE PROVA CAPAZ DE AFASTAR A CONDUTA DOLOSA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO E FRAUDE. OCORRÊNCIA.

A mera omissão de receita ou a inclusão de deduções não comprovadas no ajuste anual não possuem o peso de uma conduta fraudulenta, essa exige uma ação muito mais gravosa por parte do contribuinte. A multa qualificada somente é cabível quando o sujeito passivo tenha agido com o evidente intuito de fraudar, conduta que deve ser incontestavelmente comprovada, requisito indispensável para qualificação.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, o que se atesta com a utilização de despesas reconhecidamente indevidas e utilizadas reiteradamente com o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento fiscal acerca da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Hipótese em que se o contribuinte não traz aos autos elementos suficientes para descaracterizar o dolo descrito pela fiscalização, consistente na realização de conduta com propósito exclusivo de redução do montante do imposto devido na tributação da sua pessoa física, justifica está a aplicação da multa qualificada do art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 8º da Lei nº 14.689/2023.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

Os juros calculados pela Taxa Selic são aplicáveis aos créditos tributários não pagos no prazo de vencimento consoante previsão do art. 161, § 1º, do CTN, art. 13 da Lei nº 9.065/95, art. 61 da Lei nº 9.430/96 e Súmulas nº 4 e 108 do CARF.

PAF. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei tributária.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo CARF e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF deliberando sobre a inconstitucionalidade da legislação.

A doutrina não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário, dada sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do art. 150, I, da CF/88.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reduzir o percentual da multa qualificada aplicada de 150% para 100%, em razão da aplicação da retroatividade benigna do que estabelece a lei 14.689/2023.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Honorio Albuquerque de Brito (Presidente), Wilsom de Moraes Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Andressa Pegoraro Tomazela, Marcus Gaudenzi de Faria (suplente convocado) e Wilderson Botto. Ausente o conselheiro Raimundo Cassio Goncalves Lima.

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 122/131):

Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado Auto de Infração em 04/07/2013, fls. 02/26, com lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física relativo aos anos calendário 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012 no valor de R\$51.941,80, juros de mora de R\$10.695,99 e multa de ofício qualificada de R\$77.912,71.

As infrações relativas aos exercícios acima citados foram assim distribuídas:

Ano Base	Despesas Médicas	Dependentes	Despesas Instrução	Previdência Privada	Total Infrações
2008	15.858,66	6.623,52	12.961,45	0,00	35.443,63
2009	16.070,27	6.921,60	0,00	14.627,98	37.619,85
2010	18.473,80	5.424,84	7.039,84	7.831,30	38.760,78
2011	25.103,14	5.668,92	4.771,23	0,00	35.543,29
2012	26.695,00	3.949,44	6.182,70	0,00	36.827,14

As infrações por **deduções indevidas de impostos a título de contribuição previdenciária patronal paga pelo empregador doméstico (imposto)**, ocorreram nos anos calendários 2008 (R\$ 651,40) e 2009 (R\$ 732,00).

O imposto lançado referente as infrações relativas aos anos base acima citados foram assim distribuído:

Ano Base	Base de Cálculo Declarada	Total Infrações	Alíquota %	Parcela a Deduzir	Imposto Apurado	Imposto Declarado	Imposto Devido
2008	81.228,60	35.443,63	27,50	6.685,93	25.498,93	15.751,91	9.746,99
2008	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	651,40 *
2009	81.956,20	37.619,85	27,50	7.955,36	24.928,05	14.582,60	10.345,45
2009	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	732,00
2010	87.291,54	38.760,78	27,50	8.313,35	26.351,04	15.691,82	10.659,22
2011	100.228,75	35.543,29	27,50	8.687,45	28.649,86	18.875,46	9.774,40
2011	Valor a Compensar	=	Imposto a Restituir				(60,30)
2011							9.714,10
2012	63.639,28	36.827,14	27,50	9.078,38	18.549,89	8.422,42	10.127,47
2012	Valor a Compensar	=	Imposto a Restituir				34,83
2012							10.092,64
Total							51.941,80

Observação: * Imposto com vencimento anual (Empregador Doméstico).

O Relatório de Ação Fiscal – RAF, de fls. 27/33, datado de 04/07/2013, documento que compõe o Auto de Infração, traz as informações que se seguem.

Em cumprimento do MPF nº 0610400.2013-00233-5, de 15/05/2013, deu-se início à presente fiscalização, tendo sido a contribuinte **intimada a apresentar comprovantes de contribuição à previdência privada/FAPI, de dependentes, de despesas com instrução, de despesas médicas, bem como comprovação dos pagamentos das contribuições previdenciárias relativas a empregada doméstica, conforme detalhado em planilhas de fls. 28/30 do RAF.**

De acordo com o TVF, a Informação Fiscal intitulada "**Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física fraudulentas, cujos responsáveis pela elaboração são Luiz Alberto Garajau e Aline Liliane Garajau de Lima**", lavrada em 18/02/2013 na Delegacia da Receita Federal em Juiz de Fora/MG, cujo inteiro teor encontra-se em anexo, às fls. 70/100, descreve detalhadamente todos os fatos acerca da fraude contra a Fazenda Pública perpetrada por Luiz Alberto Garajau, Aline Liliane Garajau de Lima e dezenas de declarantes pessoas físicas.

Saliente-se, por ser pertinente, que o Anexo I à Informação Fiscal, que traz a relação dos contribuintes jurisdicionados pela DRF/Juiz de Fora/MG cujas declarações foram transmitidas a partir dos 3 computadores de Luiz Alberto Garajau e sua filha Aline Liliane Garajau de Lima, não foram juntadas ao presente processo em atendimento à obrigação de preservação do sigilo fiscal. Todavia, tal anexo consta do processo de Representação Fiscal para Fins Penais.

A conduta consistia em inserir, nas DAA dos diversos contribuintes, despesas fictícias (majoradas ou simplesmente inventadas) a título de despesas médicas, dependentes, pensão alimentícia judicial, previdência privada ou FAPI, instrução ou contribuição previdenciária de empregadas domésticas, reduzindo artificialmente a base de cálculo do imposto e, conseqüentemente, aumentando o

valor da restituição ou transformando imposto a pagar em imposto a restituir. Caso determinada declaração incidisse em malha fiscal, de imediato era entregue uma retificadora, com ligeiras alterações nas deduções fictícias, prática repetida até que a declaração fosse liberada para pagamento da restituição.

A citada Informação Fiscal, com farto material probatório, conclui pela responsabilidade compartilhada do sujeito passivo, de Luiz Alberto Garajau e de Aline Liliane Garajau de Lima na fraude tributária, quando, **de maneira voluntária e consciente, prestaram declaração falsa ao fisco, com evidente intuito de auferirem vantagem indevida. Efetivamente, obtiveram êxito na empreitada, já que as restituições foram pagas ao sujeito passivo.**

Informa a autoridade, em resumo, o que se segue, às fls. 29/33, com relação às infrações lançadas no presente Auto de Infração.

- A contribuinte instada a apresentar os comprovantes de dependência **não apresentou qualquer documento**, informou não possuir a guarda judicial e reconheceu que inseriu dois netos como dependentes. As deduções com dependentes foram integralmente glosadas.

- A **falta de apresentação dos documentos comprobatórios das despesas com instrução autorizou sua glosa integral**. Além disso, a maior parte das despesas com instrução declaradas, ainda que eventualmente tivessem existido, seria relativa a beneficiários excluídos da relação de dependência da fiscalizada.

- O sujeito passivo incluiu em suas DAA **elevadas despesas a título de previdência complementar** declaradas como pagas à Bradesco Vida e Previdência, Ipsemg, Brasilprev, **porém não apresentou qualquer documento comprobatório**.

- A inserção de valores fictícios **como dedução com contribuição à previdência privada** foi amplamente utilizada por Luiz Alberto Garajau e Aline Liliane Garajau de Lima para reduzir a base de cálculo do IRPF de dezenas de declarações. Portanto, todos os valores declarados **como pagos a título de contribuição à previdência privada e FAPI foram glosados**.

- Intimada a apresentar documentos comprobatórios **das despesas médicas declaradas, a contribuinte nada apresentou**. Este tipo de dedução, sem limitação legal, serve como paradigma da fraude perpetrada por Luis Alberto Garajau, por Aline Liliane Garajau de Lima e pelo sujeito passivo. **Como regra, nas declarações por eles elaboradas, foram incluídas tanto despesas inventadas, quanto majoradas**. No presente caso, a falta de apresentação dos documentos comprobatórios **autorizou a glosa integral das despesas médicas**.

- Intimada a apresentar cópia da carteira de trabalho da empregada doméstica e dos pagamentos das respectivas contribuições previdenciárias relativas aos anos de 2008 e 2009, **o sujeito passivo não se manifestou, motivo pelo qual a dedução do imposto foi glosada**.

- Conforme consta da Informação Fiscal supracitada, a inserção de valores fictícios como dedução a título de contribuição previdenciária de empregador doméstico foi amplamente utilizada por Luiz Alberto Garajau e Aline Liliane Garajau de Lima para reduzir o valor do imposto de dezenas de declarações, inclusive com a informação da mesma empregada doméstica para vários declarantes. No caso em tela, **a empregada inserida nas declarações, Leda Maria de Souza, CPF 496.945.536-87, também foi utilizada para outros 15 contribuintes cujas declarações foram confeccionadas e transmitidas pelos fraudadores, totalizando 16 pessoas com a mesma empregada**.

- A diferença de imposto apurada com base nas infrações supracitadas **está sujeita à multa de ofício qualificada à alíquota de 150%, nos termos do art. 44, inciso I e § 1º, da Lei 9.430/96.**

Esclarece a autoridade fiscal que o intuito doloso na utilização de deduções fictícias (majoradas ou inventadas), tanto da base de cálculo quanto do próprio imposto de renda,

fica mais evidente **pela prática reiterada das infrações, pois as condutas ilícitas foram adotadas nas DAA de diversos exercícios.**

Aduz que o sujeito passivo poderia até desconhecer quais despesas seriam fraudulentamente inseridas em suas DAA, mas tinha inteiro conhecimento de que as deduções ou eram inexistentes ou foram majoradas. Cumpre ressaltar que a sociedade empresária Del Rei Cred, local onde as declarações foram preenchidas e transmitidas, nem mesmo tem a prestação de serviços contábeis como objeto no Contrato Social, eis que se trata de uma empresa do ramo de crédito pessoal. Ademais, **a fiscalizada foi a maior beneficiada com a fraude, tendo recebido elevadas restituições, ao invés de apurar diferenças de imposto a pagar. A sua conduta enquadra-se no artigo 1º inciso I, da Lei 8.137/90.**

Conclui a fiscalização não se pode falar que houve mero erro de preenchimento de declaração. **A estratégia utilizada, sempre majorando ou inventando as mesmas despesas para diversos contribuintes, indica unidade de procedimento e demonstra o dolo, com o inequívoco intuito de auferir vantagem indevida.** Tendo em vista tratar-se de evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo, nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64, além da aplicação da multa de ofício qualificada, à alíquota de 150%, tal constatação ensejou a lavratura de representação fiscal para fins penais, por intermédio do processo administrativo nº 10640.722319/2013-31, devido à ocorrência, em tese, de crime contra a ordem tributária previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/90.

Em 17/10/2013, a interessada, apresentou a impugnação de fls. 112/118, conforme se segue, em síntese:

- É viúva com renda desprezível, e não teve a intenção de fraudar ou inventar dados em suas declarações com a finalidade de reduzir a base de cálculo do tributo e, com isso, obter indevida restituição de imposto, como foi dito no corpo do auto de infração. Sem embargo, como todo cidadão brasileiro, sufocado que está por suportar as maiores cargas tributárias do planeta, sem que haja, por outro lado, qualquer contraprestação do Estado que corresponda a essa realidade, foi atraída pela oferta de redução do imposto de renda.

- Em nenhum momento foi informada pelos seus contadores ou pelos membros da sua equipe sobre a ilicitude do meio eleito para tal desiderato, tendo sido informada, que tudo se encontrava na mais perfeita ordem legal, daí a razão pela qual continuou a confiar suas declarações ao senhor Luiz Alberto Garajau e sua filha Aline Liliane Garajau de Lima durante todos os anos auditados. Assim, discorda integralmente das conclusões exaradas nos itens “PRÁTICA REITERADA e PARTICIPAÇÃO NA FRAUDE”, que constam no corpo do auto.

- No caso o dolo afirmado não se sustenta, pois embasado em meras conjecturas. Destarte, seria impossível perquirir em termos técnicos sobre o trabalho que estava sendo realizado. Apenas confiou, sem checar a parte burocrática. Não é contadora e muito menos auditora. O dolo não se presume, ainda mais quando suas condutas, segundo os termos expostos no auto de infração, se enquadram no artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/90, ou seja, em crime contra a ordem tributária.

- Em se tratando de imputação de fato criminoso, e que se liga umbilicalmente ao crédito tributário constituído, prevalece, salvo melhor juízo, a presunção de inocência inserida no artigo 5º, LVII, da Constituição Federal (CF), de forma que até que reste, cabal e indubitavelmente, provado que foi a responsável pela inserção dos dados falsos, o que não ocorreu, é incabível a responsabilização pela multa de 150%, que o Fisco lhe deseja aplicar. In casu, a responsabilidade pelas infrações tributárias deverá recair, pois, sobre Luiz Roberto Garajau e Aline Liliane Garajau de Lima, nos exatos termos do artigo 137, incisos I e II, do CTN, já que foram os reais responsáveis pelas condutas praticadas.

- Entretanto, não se furtará à responsabilidade pelos tributos devidos se antes não os pagou por força das condutas levadas a efeito pelo senhor Luiz Alberto Garajau e sua

filha Aline Liliane Garajau de Lima. Por sua vez, a multa dita “proporcional” atinge o insólito patamar de 150% sobre o valor do tributo devido, representando o vultoso valor de R\$ 77.912,71, por isso, entende ser desproporcional e confiscatória. A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso IV, veda o efeito confiscatório dos tributos.

Assim, requer o parcelamento ofertado no maior número possível de parcelas (20 anos), com exclusão da multa, em respeito ao artigo 137, I e II do CTN, e dos juros abusivos; ou o seu deferimento com redução da multa aplicada para patamares não confiscatórios, em respeito ao artigo 5º, incisos XXII e LIV, e artigo 150, IV da CF.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário em litígio, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

DEDUÇÕES INDEVIDAS DE DEPENDENTES, DESPESAS MÉDICAS, DESPESAS COM INSTRUÇÃO E PREVIDÊNCIA PRIVADA E CONTRIBUIÇÃO PATRONAL DO EMPREGADOR DOMÉSTICO. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS.

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

INFORMAÇÕES PRESTADAS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE. RESPONSABILIDADE.

A responsabilidade dos contribuintes pela entrega da Declaração de Ajuste Anual, bem como pela veracidade das informações nela contidas, é pessoal e intransferível, não podendo a autoridade lançadora relevar falhas porventura ocorridas em função do desempenho profissional incorreto de pessoa encarregada de preenchê-la ou mesmo em função de interpretação equivocada da legislação tributária vigente.

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.

PEDIDO DE PARCELAMENTO.

Não compete às Delegacias da Receita Federal de Julgamento apreciar pedido de parcelamento, o qual deve ser dirigido à Delegacia da Receita Federal da jurisdição do contribuinte.

Cientificada da decisão, em 04/06/2014 (fls. 137), a contribuinte, por procuradores habilitados interpôs, em 30/06/2014, recurso voluntário (fls. 138/165), insurgindo-se contra a manutenção da multa qualificada aplicada, repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos: 1. Dos Fatos; 2. Do Direito: 2.1 Da necessidade de provar o dolo. Exclusão da multa, Presunção de inocência. Artigos 112, 1337 e 138 do Código Tributário Nacional (CTN); 2.2 Da multa confiscatória. Aplicação da proteção do art. 150, IV, da CF às multas tributárias. Atividade fiscal destrutiva. Preservação do Mínimo Existencial. Dignidade da Pessoa Humana; Proporcionalidade e Razoabilidade; 2.3 Da incidência dos juros legais. Exclusão dos juros. Duty to mitigate the loss. Princípio da eficiência administrativa. Cita escólio doutrinário e jurisprudência judicial para motivar e justificar sua pretensão recursal. Requer, ao final, a exclusão da multa qualificada e dos juros de mora incidentes ou, caso assim se entenda, seja reduzida a multa ao patamar de 20%, dado seu caráter confiscatório.

Instrui a peça recursal com o documento de fls. 166.

Em 18/01/2024, em face da dispensa do mandato do conselheiro relator, Renato Adolfo Tonelli Júnior, ocorrido em 03/02/2023, o processo foi enviado para novo sorteio (fls. 168), sendo-me distribuído, em 01/03/2024, para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Não foram alegadas razões preliminares no presente recurso.

Mérito

Da multa de ofício qualificada de 150% aplicada:

O litígio recai sobre as deduções indevidas de previdência privada e FAPI, de despesas de dependente, médicas, com instrução e contribuição previdenciária patronal paga pelo empregador doméstico, apuradas em procedimento de verificação das DAA/2009 a 2013 – em decorrência da ação fiscal amparada pelo MPF-Fiscalização nº 0610400-2013-00233-5, onde se observou indício de fraudes reincidentes em DIRPF, dentre as quais as apresentadas pela contribuinte – com especial destaque para o afastamento dos encargos legais aplicados (juros de mora e multa de ofício qualificada).

Pois bem. Do cotejo dos documentos carreados aos autos, aliado aos fundamentos contidos no voto condutor da decisão recorrida (fls. 122/131) e atendo-se às informações contidas na autuação e no relatório da ação fiscal (fls. 2/26 e 27/38), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que a Recorrente não trouxe, nesta fase recursal, novas razões contundentes a modificar o julgado – limitando-se basicamente em pugnar pelo afastamento dos encargos legais, sobretudo ante a violação direta aos princípios constitucionais, com especial destaque para a natureza confiscatória, desproporcional e não razoável da multa qualificada e dos juros de mora aplicados – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos norteadores do voto condutor em relação a matéria recorrida (fls. 128/131), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

Multa de Ofício Qualificada e Alegação de Ausência de Dolo.

Relativamente à multa qualificada e alegação de ausência de dolo, é importante ressaltar que a ação fiscal em comento decorreu de Informação Fiscal intitulada "Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física fraudulentas, cujos responsáveis

pela elaboração são Luiz Alberto Garajau e Aline Liliane Garajau de Lima", lavrada em 18/02/2013 na Delegacia da Receita Federal em Juiz de Fora/MG, cujo inteiro teor encontra-se em anexo, às fls. 70/100, **descreve detalhadamente todos os fatos acerca da fraude contra a Fazenda Pública perpetrada por Luiz Alberto Garajau, Aline Liliane Garajau de Lima e dezenas de declarantes pessoas físicas.**

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 receber restituições indevidas.**

Os contribuintes, pessoas físicas, estão obrigados, dentro de pré-definidas hipóteses, a prestar informações ao Fisco sobre seus rendimentos e operações financeiras, tanto que apresentam regularmente declarações de rendimentos, **sendo as informações nelas prestadas de sua exclusiva responsabilidade.**

Não prospera a alegação do sujeito passivo de não ter autorizado ou não participado de qualquer ação com a finalidade de obter da Fazenda Pública restituição indevida do imposto de renda, **sendo irrelevante o fato de as declarações fraudulentas terem sido elaboradas por outra pessoa.**

A Receita Federal do Brasil, com a operação realizada, conseguiu descobrir os mentores da fraude tributária, aqueles que montaram todo o esquema para que contribuintes recebessem indevidamente restituições do imposto de renda, mediante a majoração de deduções. Todavia, **não se pode esquecer que sem a conivência do sujeito passivo, este o verdadeiro beneficiário dos valores subtraídos do Erário Público, não haveria fraude.**

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 o 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, teria consultado a Receita Federal do Brasil sobre a licitude do procedimento.

Note-se que o sujeito passivo **não contesta todas as deduções indevidas, sobre as quais foi lançada multa qualificada em decorrência de indício de fraude.**

Portanto, os requisitos do lançamento foram rigorosamente observados, conforme demonstrado no tópico precedente. Caracterizado o evidente intuito de fraudar os cofres públicos, que em tese configura crime contra a ordem tributária, a autoridade lançadora, em obediência à legislação de regência, lavrou Representação Fiscal para Fins Penais, a qual, depois dos tramites estabelecidos na norma específica, se for o caso, será encaminhada ao Ministério Público Federal - Órgão competente para apreciar a matéria no âmbito do processo criminal.

Com efeito, **diante das provas carreadas aos autos pela fiscalização, conclui-se pela irrefutável responsabilidade do sujeito passivo autuado, pois está caracterizada a sua intenção de obter restituições indevidas de forma fraudulenta.**

O contribuinte formula pedido para exclusão da multa de ofício ou redução para patamares menores, alegando que ela não pode ter caráter confiscatório.

Para elucidar a questão, cita-se o que dispõe o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 sobre as multas aplicáveis aos lançamentos de ofício:

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).

(...).

Depreende-se que a autoridade lançadora aplicou a multa de ofício de 150% sobre todas as deduções indevidas, nos termos da legislação antes colacionada.

Ao qualificar a multa de ofício para 150%, de acordo com o § 1º do artigo antes transcrito, a autoridade fiscal fez constar no Relatório Fiscal que os fatos verificados no curso da fiscalização demonstram práticas que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária nos termos de artigo 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

A aplicação da Multa de Ofício de 150% **decorre do 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**.

Sonegação, fraude e conluio estão assim definidos e positivados na Lei nº 4.502/1964, em seus arts. 71, 72 e 73:

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 características essenciais, **de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento**. (destacou-se).

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.

(...)

Logo, **a multa de ofício de 150% deve ser mantida**, nos termos do inciso I e § 1º do art. 44, da Lei 9.430/1996.

Portanto, demonstrada a inidoneidade das deduções reiteradamente declaradas, indene de dúvida acerca da existência de elementos para comprovar a conduta capaz de ensejar a aplicação da multa qualificada, sobretudo diante da caracterização das condutas tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, consubstanciadas na **sonegação** – conduta (comissiva ou omissiva) tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou de suas condições pessoais – e na **fraude** ao Fisco, ao impedir e retardar a ocorrência do fato gerador como também, modificando-o para reduzir imposto ou diferir o pagamento devido.

Destarte, à mingua de suporte probatório contundente a justificar a incorreção da verificação fiscal realizada que ensejou a lavratura do auto de infração – sendo certo, diga-se de

passagem, que **não houve insurgência contra as despesas declaradas e apuradas como indevidas, tornando-se definitiva a autuação no particular, portanto incontroversa**, e levando-se em conta que a responsabilidade pelo conteúdo e veracidade das informações levadas ao ajuste anual **pertence exclusivamente ao titular da declaração**, ao teor do art. 787 do RIR/99 – mantenho a penalidade qualificada aplicada.

Todavia, vale registrar que, com a edição da Lei nº 14.689/2023 (que importou na alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96, inclusive com inclusão do inciso VI em seu § 1º), o percentual da multa qualificada **foi reduzido para 100%**, urgindo sua incidência no presente feito, ancorado no art. 106, “c” do CTN, que prevê a retroatividade benigna da lei a fato pretérito quando se tratar de cominação de penalidade menos severa, o que ocorre no exato contexto dos autos.

No que tange aos juros de mora à taxa SELIC sobre o crédito tributário apurado, sua incidência independe da duração do processo administrativo, cuja exigibilidade aliás já se encontra pacificada neste CARF, inclusive culminando com a edição das Súmulas nº 4 e 108:

Súmula nº 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.

Súmula nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Quanto ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar a pretensão recursal, o mesmo, nesta seara, é improfícuo, pois, as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos. Na mesma toada, tem-se que a doutrina também não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade, tudo à inteligência do art. 150, I, da CF/88

Em relação às supostas violações aos princípios constitucionais aventados, nada a prover. Como é sabido, este CARF não é competente para se manifestar ou pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, cuja matéria, aliás, também já se encontra sumulada:

Súmula nº 2:

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

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser aplicados, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

Por fim, cabe relembrar que o lançamento rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto a atividade fiscal vinculada e obrigatória, na exata dicção do art. 142 do CTN, competindo ao Fisco revisar as declarações de ajuste apresentadas, sobretudo para apuração de eventuais indícios de fraudes à legislação tributária, calcular a exigência e constituir o crédito tributário ou revisar o imposto a restituir declarado, sob pena de responsabilidade funcional.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, somente para reduzir o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, em razão da aplicação da retroatividade benigna, com base no art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 14.689/2023).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto