



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10707.001076/2008-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.967 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de agosto de 2020
Recorrente LUCIANA SANTORO PECANHA MACHADO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007

IRPF. DECLARAÇÕES DE AJUSTE ANUAL. RESPONSABILIDADE PELO CONTEÚDO.

A responsabilidade pelo conteúdo das declarações de ajuste anual apresentadas pertence exclusivamente ao Contribuinte, sujeito passivo de todas as obrigações tributárias decorrentes, mesmo que um terceiro tenha sido contratado para confeccionar e enviar as declarações.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DO DOLO. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 02.

A argumentação sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Com arrimo nos artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Matheus Soares Leite, José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Rodrigo Lopes Araújo, Andréa Viana Arrais Egypto, André Luis Ulrich Pinto (Suplente Convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

LUCIANA SANTORO PECANHA MACHADO, contribuinte, pessoa física, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 2ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, Acórdão nº 13-22.078/2008, às e-fls. 211/219, que julgou procedente o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente das deduções indevidas de despesas médicas, instrução, dependente e previdência privada, em relação aos exercícios 2004 a 2007, conforme peça inaugural do feito, às fls. 06/25, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 13/08/2008, nos moldes da legislação de regência, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrente dos seguintes fatos geradores:

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE

Efetuamos a glosa de deduções com dependentes, pleiteadas indevidamente, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste auto de infração.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MEDICAS

Redução indevida da Base de Cálculo com despesas médicas, pleiteadas indevidamente, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste auto de infração.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO

Redução indevida da Base de Cálculo com despesas de instrução, pleiteadas indevidamente, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste auto de infração.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI

Redução indevida da Base de Cálculo com despesas de Previdência Privada pleiteada indevidamente, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, parte integrante e indissociável deste auto de infração.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 233/247, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relato da DRJ:

a Interessada em nenhum momento teria possuído a intenção de lesar o Fisco, tendo inclusive comparecido à Receita Federal com o fim de prestar esclarecimentos;

a Contribuinte teria se valido dos serviços do profissional Paulo Frizzera, confiando em sua capacidade e experiência para elaborar e enviar suas declarações de ajuste anual;

Paulo Frizzera teria enganado e manipulado a Interessada, omitindo-lhe partes das declarações enviadas;

Paulo Frizzera teria cometido um sem número de crimes de natureza fiscal, ludibriando a Contribuinte que não pode ser responsabilizada pelas infrações constatadas, haja vista sempre ter agido com boa-fé e confiança no trabalho realizado por seu contador;

a Contribuinte não poderia ser responsabilizada por crimes praticados por pessoa em quem confiou, razão pela qual o auto de infração deva ser anulado;

se a Autoridade Julgadora não se decidir pela anulação do auto de infração, seria perfeitamente plausível aceitar que a Contribuinte não jus à pesada multa qualificada que lhe foi imposta, devendo ser reduzida para 75%, uma vez que a Interessada não teve o dolo de burlar o Fisco, tendo sido ludibriada pelo contador Paulo Frizzera.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Conforme bem observado pela decisão de piso, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, a contribuinte nada traz para rechaçar as glosas das deduções de dependentes, despesas médicas, despesas com instrução, previdências oficial e privada. Desse modo, merecem ser mantidas as infrações capituladas no auto de infração em estudo.

A autuada, em sua defesa, atribui a um terceiro a responsabilidade pelo conteúdo das declarações apresentadas, alegando jamais ter possuído a intenção de burlar o Fisco.

Antes de qualquer coisa, é imperativo destacar que a responsabilidade pelo conteúdo e veracidade das informações constantes das declarações de ajuste anual pertence exclusivamente à contribuinte, mesmo que esta tenha delegado a um terceiro a tarefa de elaborar suas declarações.

Vale reforçar que o fato da recorrente não ter tomado maiores cautelas na escolha de profissional para confeccionar suas retificadoras, deixando de examinar com a devida atenção

as modificações efetuadas em suas declarações, não tem o condão de afastar a sua responsabilidade pelas infrações capituladas nos presentes autos.

Portanto, incabível qualquer exclusão ou transferência da responsabilidade da interessada pelas infrações decorrentes da inclusão indevida de deduções em suas declarações de ajuste anual. A forma escolhida para elaborar suas declarações de rendimentos, as pessoas físicas às quais confiou essa tarefa ou as circunstâncias que provocaram tais escolhas são questões de cunho particular que não podem ser opostas ao Fisco, tendo em vista o princípio contido no art. 123 do CTN. Assim, o sujeito passivo da obrigação tributária permanece sendo a contribuinte e sobre ela recairão as todas as consequências tributárias das alterações indevidas feitas em suas declarações de ajuste anual.

A responsabilidade da autuada é, portanto, pessoal e intransferível, sendo irrelevante para o caso se as declarações foram elaboradas e transmitidas por um terceiro contratado para esse fim, ou se esse terceiro porventura agiu de boa ou má-fé.

Especificamente quanto à multa qualificada, preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

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.

(...)

§ 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.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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 principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - **Fraude** é toda ação ou omissão, dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 - **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta à indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n.º 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão n.º 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula n.º 14, determinando que:

Súmula CARF n.º 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

Pois bem. A meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária à prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da omissão de rendimentos, tampouco meros indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e

comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada nos termos abaixo (e-fl. 32):

[...] Conforme afirmado no depoimento do(a) contribuinte, quanto pela falta de documentação comprobatória das deduções pleiteadas, as DIRPF relativas aos anos-calendário 2003, 2004, 2005 e 2006 foram elaboradas inserindo-se informações inverídicas: filhos inexistentes, despesas médicas inexistentes, despesas com instrução inexistentes, contribuições a previdência privada inexistentes.

Nos termos do art. 1º inciso II da Lei 8.137/1990, constitui crime contra a ordem tributária *'fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal'*, com previsão de pena de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

A fraude praticada - conforme a definição legal do art. 10 inciso II da Lei 8.137/1990 - revela o evidente dolo da conduta. Não se está cogitando eventual erro de digitação de datas de nascimento. **Não se está cogitando um ledô engano quando da inclusão de filhos que de fato existem mas que não poderiam ser considerados dependentes à luz da legislação tributária vigente. Não se está cogitando de o(a) contribuinte ter pagado despesas a uma instituição de ensino quando na verdade teria pago a outra instituição.**

O que ocorreu foi a informação deliberada e intencional de diversos nomes de pessoas que nem existem fisicamente como se fossem dependentes do contribuinte. Foram inventadas despesas de ensino e despesas médicas nas quais o contribuinte nunca incorreu.

Não seria necessário um treinamento direcionado em imposto de renda ou uma escolaridade específica para o contribuinte se dar conta de que determinadas pessoas não poderiam ser seus dependentes pelo simples fato de que elas nem existem no mundo real. O mesmo se pode dizer para as demais informações falsas prestadas a respeito de despesas médicas e de instrução com dependentes e com previdência privada.

Outro indicativo da intenção de fraudar o fisco é que a prática descrita foi reiterada. Não se restringiu a uma única DIRPF. E os elevados valores de restituição de imposto de renda pleiteados serviriam para indicar-lhe que suas DIRPF não poderiam estar corretas.

[...]

(grifamos)

Os fatos constantes no relatório fiscal são aptos a justificar a conduta prevista no artigo mencionado, especialmente os grifos, uma vez que a autuada simulou situação inexistente de fato, pretendeu beneficiar-se de deduções as quais nunca existiram no mundo real.

Como bem dito pela autoridade lançadora, não se está cogitando um ledô engano quando da inclusão de filhos que de fato existem, mas que não poderiam ser considerados dependentes à luz da legislação tributária vigente. Não se está cogitando da contribuinte ter pagado despesas a uma instituição de ensino quando na verdade teria pago a outra instituição.

O que ocorreu foi a informação deliberada e intencional de diversos nomes de pessoas que nem existem fisicamente como se fossem dependentes do contribuinte. Foram inventadas despesas de ensino e despesas médicas nas quais o contribuinte nunca incorreu.

Considerando os fatos expostos e todos os elementos trazidos aos autos, considera-se demonstrada a ocorrência da conduta descrita no artigo 71 da Lei nº 4.502/1964 a

justificar a qualificação da multa, prevista no §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, considerando-se improcedentes as alegações da defesa sobre o tema.

A recorrente insurge-se quanto à multa de ofício por ferir o princípio do não confisco.

Na análise dessa razão, não se pode perder de vista que o lançamento da multa por descumprimento de obrigação de pagar o tributo é operação vinculada, que não comporta emissão de juízo de valor quanto à agressão da medida ao patrimônio do sujeito passivo, haja vista que uma vez definido o patamar da sua quantificação pelo legislador, fica vedado ao aplicador da lei ponderar quanto a sua justeza, restando-lhe apenas aplicar a multa no quantum previsto pela legislação.

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da falta de pagamento do tributo, fato incontestável, aplicou a multa no patamar fixado na legislação, conforme muito bem demonstrado no Discriminativo do Débito, em que são expressos os valores originários a multa e os juros aplicados no lançamento.

Além do mais, salvo casos excepcionais, é vedado a órgão administrativo declarar inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz. Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido, o qual foi divulgado pela Portaria CARF n.º 106, de 21/12/2009 (DOU 22/12/2009):

Súmula CARF N.º 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015.

Como se vê este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, uma vez que o fisco tão somente utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em consonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira