



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

Processo n° 10830.724182/2011-50
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2802-002.484 – 2ª Turma Especial
Sessão de 17 de setembro de 2013
Matéria IRPF
Recorrente LUCIANA NOGUEIRA DE AGUIAR
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

Ementa:

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não assiste razão à recorrente para que seja anulada a decisão de primeira instância quando verificado que todas as alegações apresentadas na impugnação foram enfrentadas e detalhadas as razões de decidir que culminaram em decisão contrária àquela pretendida pela contribuinte.

Verificado que os fatos e os elementos que integram os presentes autos constituem um conjunto probatório robusto que levam ao convencimento do julgador acerca da matéria tratada nos autos, irrelevante a busca do número do “IP” do computador que teria transmitido as declarações de ajuste anual ou dos comprovantes de entrega de tais declarações.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa da contribuinte o fato de a decisão recorrida considerar irrelevante a produção de prova desejada, uma vez que esta, por si só, não constitui elemento suficiente capaz de ensejar a aplicação dos institutos da solidariedade das obrigações tributárias e da responsabilidade tributária, requerida na impugnação.

DIRPF. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE. INFRAÇÕES.

O contribuinte é o responsável pelas informações prestadas em sua Declaração de Ajuste Anual. O fato de atribuir a terceiros o preenchimento e transmissão das Declarações não o exime das conseqüências dos ilícitos praticados..

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO.

Comprovado nos autos a prática de conduta dolosa com o intuito de obter restituições indevidas, é cabível a qualificação da multa de ofício em relação às despesas inexistentes e que reduziram indevidamente da base de cálculo do imposto de renda.

Verificado que a glosa dos gastos com previdência privada na modalidade VGBL se deu em face da constatação de sua não dedutibilidade, tal caracterização, por si só, não é suficiente para a qualificação da multa de ofício.

APLICAÇÃO DA LEI.

As penalidades previstas no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicam-se aos lançamentos de ofício de exigências de tributos e contribuições.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício em relação à dedução indevida de contribuições para previdência privada/FAPI, nos termos do voto do relator. Vencido(s) o(s) Conselheiro(s) German Alejandro San Martín Fernández e Dayse Fernandes Leite que davam provimento parcial para afastar a qualificação da multa de ofício em relação a todas as infrações.

(assinado digitalmente)

Jorge Cláudio Duarte Cardoso - Presidente.

(assinado digitalmente)

Jaci de Assis Junior - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente), Jaci de Assis Junior, German Alejandro San Martín Fernández, Dayse Fernandes Leite, Julianna Bandeira Toscano e Carlos André Ribas de Melo.

Relatório

Trata-se de exigência de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, em razão das lavraturas dos seguintes Autos de Infração:

a) Auto de Infração de fls. 03 a 15, e Termo de Verificação Fiscal de fls. 26 a 43, relativo aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2009. Conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, a exigência decorreu da constatação das seguintes infrações à legislação tributária:

FATO GERADOR	MATÉRIA TRIBUTÁVEL	VALOR TRIBUTÁVEL EM REAIS	MULTA (%)
31/12/2009	Omissão de Rendimentos do Trabalho Com Vínculo	8.690,32	75

	Empregatício		
31/12/2009	Omissão de Rendimentos do Trabalho Sem Vínculo Empregatício	6.197,21	75
Dedução Indevida de Dependentes			
31/12/2006		1.516,32	75
31/12/2006		7.581,60	150
31/12/2007		1.584,60	75
31/12/2007		3.169,20	150
31/12/2009		1.730,40	75
31/12/2009		1.730,40	150
Dedução Indevida de Despesas Médicas			
31/12/2006		421,80	75
31/12/2006		6.109,16	150
31/12/2007		417,80	75
31/12/2007		13.655,34	150
31/12/2009		4.412,84	75
31/12/2009		2.866,28	150
Dedução Indevida de Despesas com Instrução			
31/12/2006		2.373,84	75
31/12/2006		14.243,04	150
31/12/2007		9.922,64	150
31/12/2009		8.126,82	150
Dedução Indevida de Previdência Privada/FAPI			
31/12/2006		12.250,00	150
31/12/2007		13.021,57	150
31/12/2009		26.279,03	150
Dedução Indevida de Pensão Por Escritura			
31/12/2006		23.730,80	150
31/12/2007		32.550,30	150
31/12/2009		27.985,06	150

b) Auto de Infração (Redução de Saldo de Imposto a Restituir) de fls. 18 a 24, relativo ao ano-calendário de 2008, que reduziu o valor do imposto de renda a restituir declarado de R\$ 28.477,01, para R\$ 745,31. Conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 20/22), em decorrência da constatação das seguintes infrações à legislação tributária:

FATO GERADOR	VALOR TRIBUTÁVEL EM REAIS
Dedução Indevida de Dependentes	
31/12/2008	1.655,88
31/12/2008	1.655,88
Dedução Indevida de Despesas Médicas	
31/12/2008	5.045,17
31/12/2008	13.181,05
Dedução Indevida de Despesas com Instrução	
31/12/2008	7.776,87
Dedução Indevida de Previdência Privada/FAPI	
31/12/2008	21.498,56
Dedução Indevida de Pensão Por Escritura	
31/12/2008	50.020,14

Conforme Termo de Verificação Fiscal, em 18/08/2010, a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar os comprovantes das deduções de despesas médicas, odontológicas, planos de saúde, despesas com instrução, contribuição à previdência privada, pensão alimentícia e dedução de dependentes, conforme relaciona. Em 03/12/2010, foram apresentados no setor de protocolo da Repartição, uma relação de documentos autenticados,

também relacionados. Em 22/02/2011, respondeu à fiscalização que não possuía documentos relativos a pensão alimentícia. Em 24/03/2011, em relação aos dependentes relacionados em sua declaração possui comprovação de apenas três pessoas.

Diante disso, constatou a autoridade lançadora que o contribuinte, sistematicamente, forneceu informações que são, em tese, falsas, com o objetivo de deixar de pagar imposto e receber restituição de valores significativos, sendo que as deduções foram majoradas em todos os anos revisados, em prática reiterada, que afasta a alegação de erro, de modo que foi qualificada a multa com base no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, tendo sido, também, formalizado processo de Representação Fiscal para Fins Penais, de acordo com os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Observa ainda a autoridade fiscal que, em diligência fiscal, ficou constatado que as pessoas jurídicas relacionadas nas declarações da fiscalizada, tidas como beneficiárias de pagamentos, não confirmaram o recebimento dos valores supostamente pagos e que houve apresentação de documentos com evidente adulteração no seu conteúdo.

Na Conclusão, informou a autoridade lançadora que:

“38. Não obstante a fiscalizada ter atribuído a um terceiro, no caso o escritório de contabilidade ContPlus, a inserção das informações de despesas inexistentes nas suas Declarações de Imposto de Renda, a responsabilidade pela veracidade das informações nela contidas é sua. Ao contratar um terceiro para a elaboração de sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, a fiscalizada assumiu o risco de ter imputada contra si eventuais penalidade por infrações à legislação tributária cometidas por este terceiro, haja visto [sic] que não pode alegar desconhecimento da lei (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 – Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro), ou ainda transferir a outro a responsabilidade que lhe é atribuída por lei.”

A contribuinte apresentou a impugnação de fls. 724 a 732, por intermédio de procurador qualificado em fls. 733, juntamente com os documentos de fls. 736 a 797, alegando, em síntese, que:

Como já havia informado durante o procedimento fiscal, suas declarações de ajuste anual dos anos-calendário 2006 a 2009 foram elaboradas e entregues pelo escritório de contabilidade ContPlus, de responsabilidade do Sr. Roberto Carlos Silva, sendo que, ao passar o mandato agiu com a maior boa-fé acreditando que estava diante de uma empresa idônea, e nunca ordenou que este levasse às suas declarações informações que fossem falsas ou fraudulentas, de modo que ficou caracterizado que o mandatário agiu com excesso de mandato, ao agir de forma contrária às ordens do mandante, razão pela qual é obrigado a indenizá-lo, pela regra do artigo 667 do Código Civil.

Invoca, portanto a responsabilidade solidária deste contador em atos dolosos praticados contra terceiros, no caso, a Fazenda Nacional, com base no Código Civil, artigo 1.177, caput e parágrafo único, bem como no artigo 124, inciso II, do Código Tributário Nacional CTN, devendo a Fazenda mandar incluí-lo no Auto de Infração como responsável solidário.

Também prescreve o artigo 135, inciso II, do CTN, que os atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei torna os mandatários, prepostos e empregados pessoalmente responsáveis pela prática de tais atos, de modo que impugna-se a cobrança em

face da contribuinte devendo a Fazenda Nacional chamar a responsabilidade pessoal do contador Sr. Roberto Carlos Silva e que, caso não seja este o entendimento, o que só se aceita a título argumentativo sem prejuízo de eventual recurso, que facultativamente chame o Sr. Roberto Carlos Silva a responder pelo crédito tributário, na responsabilidade solidária para com a contribuinte.

Com relação à omissão de rendimentos imputados à Sra. Elza Nogueira Aguiar, sua dependente, no montante de R\$ 14.887,53 (R\$ 6.197,21+R\$ 8.690,32), esta não pode prosperar, eis que se trata de valores recebidos a título de auxílio-doença reconhecido por decisão judicial (doc. 60/65) e, nos termos do inciso XLII, do art. 39, do Decreto nº 3.000, de 1999, estes não compõem a base de cálculo de rendimentos no ano-calendário em questão. Também a multa correspondente deve ser insubsistente, por ser acessória do principal.

Os autos de infração trazem em seu bojo a aplicação de multa em patamares de 75% e 150%, injustamente, pois, por se tratar de aplicação de penalidade, dever-se-ia ter observado, com base no art. 112, inciso III, do CTN, o princípio da condição mais favorável à contribuinte, que por todo lapso processual houve por ajudar a Receita a esclarecer o ocorrido em sua declaração de renda.

Diz que, no título VII das conclusões do item 38 do Termo de Verificação Fiscal, demonstra a Fazenda Nacional que existe dúvida quanto a autoria das inserções de informações na declaração de renda da contribuinte, assim dizendo: “Não obstante a fiscalizada ter atribuído a um terceiro, no caso o escritório de contabilidade ContPlus...”, o que de *per si* já permitiria a minoração da multa que foi aplicada em seus patamares máximos.

Entende que também não poderia ser aplicada a multa no patamar de 75% no ano-calendário de 2008, vez que a contribuinte não levantou a restituição que ficou presa na malha fina, e a multa só poderia ser aplicada caso houvesse comprovadamente dolo ou má-fé da contribuinte.

Ainda mais, imputa à contribuinte por intermédio do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, multa de 150%, por cometimento de infrações descritas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, que nem por analogia poderia ser aplicada, uma vez que esta lei trata do imposto de consumo e se refere a pessoas jurídicas e não físicas, como também é o caso da própria Lei nº 9.430, de 1996, não se podendo permitir por analogia ou construção hermenêutica fazê-las aplicar às pessoas físicas.

Portanto, está a Fazenda a aplicar multas fora do enquadramento legal, além de lhe oferecer a condição mais favorável como preconiza o artigo 112, inciso III, do CTN, gerando a nulidade do auto em questão.

Afirma que, no caos em tela, nenhum crime deve ser imputado à contribuinte, ainda mais se considerarmos que quem de fato inseriu dados em sua declaração foi seu contador, não havendo crime também porque não houve sonegação ou fraude cometida de forma dolosa que implicasse em tipificação necessária ao cometimento de crime tributário.

O que ocorreu foi que o contador contratado agiu com excesso de mandato por ter inserido informações fraudulentas e omissas na declaração da contribuinte, e dessa forma, a impugnante reitera que seja trazido aos autos o número do IP do computador que “logou” no sitio da RFB nos anos-calendário de 2008 e de 2009 para apresentar a declaração de renda, bem como seja fornecido recibos de quem apresentou as declarações de renda anos-

calendário 2006 e de 2007, para fim de provar que não foi por ela pessoalmente registrado os dados destas declarações.

A representação fiscal é medida que ainda depende de provas, devendo a Fazenda Nacional se abster da prática deste ato até o final da decisão transitada em julgado.

Desta forma impugna o pedido de representação da Fazenda Nacional ao Ministério Público Federal, devendo antes de mais nada se fazer prova robusta da autoria do crime.

Requer, finalmente:

“1 Que seja a presente impugnação reconhecida com o fim de anular o auto de infração em comento por faltar motivação aos fundamentos apresentados, considerando-se que os fundamentos ora apresentados tratam de pessoas jurídicas e não físicas.

2 Que vencidos os argumentos de nulidade do auto de infração, seja chamado a pagar o crédito tributário o sr. Roberto Carlos da Silva, por ter agido com excesso de poderes, se tornando pessoalmente responsável e que facultativamente, caso não seja este o entendimento desta casa, o que se aceita só a título argumentativo sem prejuízo de eventual recurso, que mantenha-o responsável solidário juntamente com a contribuinte.

3 Que vencidos os argumentos da nulidade dos autos que seja então facultativamente aplicada multa em patamares de tão só 75% nos anos calendários 2006, 2007 e 2009, exercício 2007, 2008 e 2010, restituindo o valor efetivamente devido pelas razões já explanadas visto esta ser condição mais favorável ao contribuinte, pela regra do artigo 112, III do CTN.

4 que em relação ao ano calendário 2008 exercício 2009 se anule a aplicação de qualquer multa que seja, pois não houve o cometimento de dolo ou má-fé comprovados por parte do contribuinte que implicasse na retenção da restituição.

5 que seja reconhecido que o valor de R\$ 14.887,53 somado a base de rendimentos do ano calendário de 2009 exercício 2010 é rendimento proveniente de auxílio doença da dependente Elza Nogueira Aguiar, pois recebido através de decisão judicial nos autos nº 2008.63.03.0039324 do Juizado Especial federal de Campinas (doc. 60/65), e por isso isento de tributação, excluindo-se da base de cálculo.

6 Que se abstenha de nada representar a contribuinte, até decisão transitada em julgado, por crime contra a ordem tributária, pois como já amplamente demonstrado crime (doloso ou culposos) só se qualifica na pessoa do acusado e no presente caso não foi a contribuinte quem realizou as declarações de renda.

7 Que requer faça, a fazenda nacional, prova de quem foi que efetivamente inseriu dados e informações falsas ou fraudulentas na declarações de renda da contribuinte, uma vez que cabe ao acusador provar suas alegações, haja vista, pelo princípio da presunção de inocência ela nega tê-las feitas.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (DRJ/SP2) julgou a impugnação procedente em parte, para tão somente excluir do ano-calendário 2009, exercício financeiro de 2010, o rendimento recebido por dependente, na

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 19/09/2013 por JACI DE ASSIS JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/09/2013 por JACI DE ASSIS JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/09/2013 por JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO
Impresso em 20/09/2013 por HIULY RIBEIRO TIMBO

quantia de R\$ 14.887,53, por considerá-lo isento do imposto de renda, nos seguintes termos de sua ementa:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

*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.

A alegação do contribuinte de que não foi ele quem elaborou as declarações não exime a sua responsabilidade. E apesar de atribuir a responsabilidade pela elaboração da declaração a outrem, o contribuinte usufruiu dos créditos das restituições do IRPF em sua conta bancária.

Além da responsabilidade legal pelo teor das declarações prestadas ao Fisco, da prova produzida nos autos resta claro que as declarações de imposto de renda do contribuinte eram elaboradas pelo contador, com base nos documentos entregues pelo próprio contribuinte.

DEDUÇÕES COM DEPENDENTES.

Não caracterizada a relação de dependência conforme a lei tributária, não é lícita a sua dedução na base de cálculo do imposto.

DEDUÇÃO COM DESPESAS MÉDICAS.

Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, e devem se referir às despesas do contribuinte ou de seus dependentes.

Não comprovados que os valores declarados e deduzidos a título de despesas médicas, mantém-se a correspondente glosa efetuada.

DEDUÇÃO DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

Não comprovados que os valores declarados e deduzidos a título de despesas com instrução própria e dos dependentes, mantém-se a correspondente glosa efetuada.

PREVIDÊNCIA PRIVADA. GLOSA.

São passíveis de dedução as contribuições à Previdência Privada e FAPI vertidas durante o ano calendário. Não comprovadas as contribuições, é de se manter a glosa dos valores pleiteados pelo interessado.

PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL.

Não tendo o impugnante logrado êxito em comprovar os efetivos pagamentos, é de se manter o lançamento.

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS. AUXÍLIO-DOENÇA.
RENDIMENTOS DE APOSENTADORIA POR INVALIDEZ.
ISENÇÃO.*

Estão isentos de tributação os valores recebidos pelo dependente, referentes a auxílio-doença e a proventos de aposentadoria por invalidez acidentária, incabível a imputação de omissão dos mesmos para somar-se aos rendimentos tributáveis do contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA QUALIFICADA.

A exigência da multa "ex.: officio" no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) ou, devidamente qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) atende, tão-somente, aos preceitos insculpidos na legislação tributária em vigor.

MULTA QUALIFICADA GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS, DE INSTRUÇÃO, DE PREVIDÊNCIA PRIVADA, DE DEPENDENTES E DE PENSÃO ALIMENTÍCIA JUDICIAL.

Diante das circunstâncias constantes nos autos, restou caracterizado o intuito de fraude do contribuinte, em razão de haver prestado declaração falsa com a intenção de reduzir o pagamento do imposto devido, devendo ser mantida a qualificação.

O conjunto probatório, levantado pela fiscalização, demonstra procedente a imputação da multa qualificada por estar evidenciado o intuito de fraude, com conseqüente redução do montante do imposto devido. Informações de terceiros e significativas e continuadas deduções indevidas da base de cálculo do imposto são elementos suficientes para caracterizar a consciência pelo agente de sua ação ilícita contra o Fisco.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. DISCUSSÃO.

Consoante entendimento sumulado do CARF, com vinculação obrigatória em relação à administração tributária federal, não cabe a discussão de controvérsias a respeito de Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais no âmbito do julgamento administrativo de processo fiscal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Cientificado em 08/02/2102, fls. 829, a interessada, por intermédio de seu procurador, instrumento de mandato, fls. 840, ingressou recurso voluntário em 05/03/2012, alegando, em síntese, que:

Concorda com a decisão de não ser competência da DRJ a tarefa de mandar oficiar o Ministério Público Federal MPF por suposto cometimento de sonegação fiscal; não se conforma, porém, com a decisão de não atribuir responsabilidades (solidária ou pessoal) ao contador sr. Roberto Carlos Silva, e tampouco que se mantenha multa cominada em fundamentação errônea. Nesses termos, entende que a instância *a quo* feriu os seguintes dispositivos de lei a saber: art. 5º, inciso II, alínea LV da Constituição Federal de 1988 – CF 88, art. 1.177, parágrafo único do Código Civil – CC (Lei nº 10.406, de 2003), arts. 112, inciso III, 121, inciso II, 135, inciso II, 136 do Código Tributário Nacional – CTN, arts. 24 e 29 da Lei nº 7.574, de 2011.

O julgador *a quo* deixou de observar o art. 29 da Lei nº 7.574, de 2011, que determina que seja juntado pela administração documento que com ela se encontra, uma vez que não se manifestou acerca do pedido para que fossem juntados os recibos de entrega das declarações de renda dos anos-calendário de 2006 e de 2007, e também que fosse informado

nos autos o “IP” da máquina que se “logou” nos anos-calendário de 2008 e de 2009. Aduz a defesa que tais documentos são necessários justamente para provar que não teria sido ela quem apresentou as declarações de renda, mas sim seu contador constituído a época. Segundo a recorrente, tal fato seria capaz de afastar a tese do julgador *a quo* de cometimento de dolo, uma vez que dolo em sentido estrito só é cometido pelo agente do fato.

Contesta o fundamento da decisão recorrida mencionado no segundo parágrafo das fls. 815, no sentido de ser irrelevante a juntada aos autos do “IP” do computador que teria transmitido as declarações ou os comprovantes de que entregou tais declarações”, requerendo que seja anulada a decisão *a quo*, por cercear defesa da contribuinte, e que seja remetido os autos a instância originária para que se realize as provas e promova-se novo julgamento.

Para a recorrente, não cabe a alegação de *“impossibilidade ou desnecessidade de juntada destes frente à responsabilidade que possuía como contribuinte eis que é justamente aí o cerne da questão!!! Saber se agiu com dolo ou com desconhecimento dos fatos...”*

Aduz que a contribuinte na *“qualidade de engenheira não pode ser tida como fator de medição de sabença, de que deveria saber que as declarações dos anos calendários 2006 a 2009 não deveriam apresentar restituições”*.

Explica que apresentava as documentações ao contador, sr. Roberto Carlos Silva, nunca imaginando que ele estava inserido informações inverídicas, mesmo porque sequer tinha ela acesso às declarações, alegando que ficavam todas em poder desse contador. Alega que a credibilidade dessa alegação se deve ao fato de, quando notificada aqui inicialmente, teve ela de pedir cópias de todas as declarações, conforme se pode observar das folhas iniciais do procedimento fiscal, pois o contador que deveria fornecê-las já havia sumido.

Reitera a necessidade de juntada aos autos dos recibos de entrega das declarações dos anos-calendário de 2006 e de 2007 e dos “IP” das máquinas dos anos-calendário de 2008 e de 2009 que se “logaram”, tudo para fim de demonstrar que em momento algum agiu com dolo ou má-fé.

Caso seja negado o pedido de nulidade da decisão recorrida, requer que seja reformada a decisão *a quo*, uma vez que entende que *“não fez o procedimento de verificação fiscal prova contundente de que foi a pessoa física da contribuinte quem efetivamente elaborou e entregou as declarações”*.

Aduz que a decisão recorrida desconsiderou que é na exceção do enunciado contido no art. 136 do CTN que se encontra a responsabilidade da contribuinte. Entende que o fato de o julgamento de primeira instância ter reconhecido que foi o contador quem elaborou as declarações de renda da contribuinte já exclui dela o dolo e má-fé.

Transcreve o art. 1.177, parágrafo único, do Código Civil, e o art. 124, inciso II, do CTN, para alegar que, verificado que a solidariedade decorre de lei ou da vontade das partes, não se pode aceitar que tão somente a contribuinte sofra as imposições da Fazenda Nacional. Segundo a recorrente, uma vez que ficou entendido que o contador foi quem elaborou as declarações, resta evidente que ele também deveria ser notificado a vir responder os termos da presente verificação fiscal. Para a recorrente, *“dolo e má-fé são medidas subjetivas das pessoas que o cometem, não se transmite dolo ou má-fé por procuração”*.

Nesse aspecto, conclui a recorrente que, com a inserção de informações falsas nas DIRPF da contribuinte, o contador se tornou solidário para com a contribuinte, em face da disposição expressa nos mencionados arts. 1.177, parágrafo único, do CC, e 124, inciso II do CTN.

Acrescenta que, no presente caso, sequer poderia *“chamar a contribuinte na responsabilidade pelo pagamento do tributo porque dispõe o artigo 135, II do CTN que os mandatários que agem com excesso de poderes se tornam PESSOALMENTE responsáveis pelo crédito tributário”*.

Segundo a defesa, o fato de que a contribuinte era quem recebia as restituições não prova que era ela agiu de má-fé ou com dolo para assim receber. Com isso, entende que não se pode alegar *“que a contribuinte foi quem teve proveito das restituições, pois como já informado, no decorrer dos anos fez aquilo que pedia seu contador acreditando que o fazia de forma correta, e por isso, é que tinha ela as restituições”*.

Em razão disso, alega que a decisão *a quo* sequer fez notificar o contador para vir tomar conhecimento da verificação fiscal, razão pela qual entende que a sua reforma é necessária para fins de *“chamar a responsabilidade pessoal do contador sr. Roberto Carlos da Silva”*. A título de argumento, requer que *“facultativamente chame o sr. Roberto Carlos da Silva a vir responder pelo crédito tributário, na responsabilidade solidária para com a contribuinte”*.

Entende que a multa de ofício não deveria ter sido aplicada em relação ao lançamento relativo ao ano-calendário de 2008, em face do disposto no inciso I, do § 5º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, haja vista que o valor declarado como a imposto a restituir não foi recebido pela contribuinte, eis que ficou retida em malha fina.

Fundamenta no art. 421 do Código Civil, para dizer que, ao outorgar procuração ao contador, ainda que com poderes amplos ou específicos, esta não autorizava realizar atos contrários a lei, inserindo falsas informações em sua declaração de renda. Entende que, daí surge a desnecessidade de ter de provar que os limites de poderes foram excedidos naquelas procurações, pois ainda que abrangente ou limitado os poderes, poderia o contador fazer tudo desde que não vedado por lei nos limites da razão social do contrato (procuração).

Nesse aspecto, volta a recorrente a alegar que, se o contador praticou atos vedados por lei, ultrapassando os limites legais de poderes da outorga, a ele deveria ser imputada a responsabilidade porque dele decorreu o ato doloso, maléfico e não da contribuinte. Assim, entende que sob esta ótica é que deveria ser aplicado a regra do artigo 112, inciso III do CTN.

Requer a anulação da multa de 75%, prevista do inciso I, do § 5º, do artigo 44, da lei 9430, de 1996, sob imposto a restituir preso na malha fiscal relativo ao ano-calendário 2008.

Acrescenta que nem o lançamento, nem a decisão recorrida informam qual a norma que fez integrar o art. 44, inciso I, § 1º e a Lei nº 4.502, de 1964, à legislação que rege o imposto de renda das pessoas físicas, eis que entende somente aplicáveis às pessoas jurídicas. Segundo a recorrente, essa necessidade decorre da aplicação do art. 108, inciso I, § 1º que não permite a integração sem norma que assim estabeleça, mesmo porque, em se tratando de penalidade, esta dever ser prescrita por lei complementar.

Citando a regra estabelecida no art. 112, inciso III, do CTN, a recorrente entende que *“também deveria ser excluída a aplicação de multa ou ao menos minorada eis que o acórdão da DRJ deixa claro que não foi a contribuinte quem realizou as declarações de renda, razão esta que aplicação da penalidade deveria se dar em condição mais favorável”*.

A exemplo do que ocorrera na peça impugnatória, o recorrente resume ao final de seu recurso voluntário os pedidos de anulação e reforma da decisão primeiro grau.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jaci de Assis Junior, Relator

O recurso foi tempestivamente apresentado e preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Inicialmente, ressalte-se que a contribuinte não questionou o fato de ter a autoridade lançadora verificado a dedução deliberada gastos inexistentes pleiteados a título de despesas médicas, com dependentes, com instrução, pensão judicial e com previdência privada.

Por outro lado, questiona a nulidade da decisão recorrida, a responsabilidade de terceiro perante às infrações apuradas e a aplicação das penalidades correspondentes ao imposto de renda apurado e sobre a restituição informada em uma de suas declarações de rendimentos, porém não resgatada.

Em face da alegação de nulidade da decisão proferida pela DRJ em São Paulo (SPO II), importa destacar que não assiste razão à recorrente pois, da leitura do voto que conduziu o acórdão recorrido, constata-se que todas alegações apresentadas na impugnação foram devidamente examinadas, assim como encontram-se devidamente expostas e detalhadas as razões de decidir que culminaram em decisão contrária àquela requerida e esperada pela contribuinte em face de sua impugnação.

Constata-se do exame dos fatos e dos elementos que integram os presentes autos que neles há a formação de um conjunto probatório robusto capaz de levar ao convencimento de que, em relação ao caso concreto examinado nos presentes autos, torna-se irrelevante busca do número do “IP” do computador que teria transmitido as declarações de ajuste anual ou dos comprovantes de entrega de tais declarações.

Nos termos do art. 7º da Lei nº 9.250, de 1995, uma vez que a obrigação pela apuração do saldo de imposto de renda e pela entrega da Declaração de Ajuste Anual é da pessoa física, sujeito passivo da obrigação tributária, consoante disposição expressa no art. 121 e 122 do Código Tributário Nacional – CTN, a responsabilidade pela inexistência da declaração de ajuste anual do imposto de renda é do próprio beneficiário dos rendimentos, que não pode desconhecer-los e deixar de oferecê-los à tributação. Portanto, a existência, ou não, do número do “IP” da máquina que teria transmitido as declarações de rendimentos do contribuinte ou dos recibos de entregas dessas mesmas declarações não provoca nenhum impacto objetivo na solução da matéria tratada nos presentes autos.

Nesse sentido, seria bom observar que, pela própria definição dada no citado art. 121, do CTN, sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Daí, pode-se, de plano, descartar a pretensão do recorrente em querer eximir-se da responsabilidade pessoal pela prática da dedução de despesas inexistentes que ensejaram a exigência do imposto de renda e a qualificação da multa de ofício aplicada em percentual equivalente a 150% (cento e cinquenta por cento).

Observe-se também que, conforme mencionou a própria contribuinte quando citou em sua impugnação o art. 667, da Lei nº 4.657, de 1942 (Código Civil), esse tipo de prova somente seria importante no caso de eventual questionamento judicial acerca do descumprimento das obrigações estabelecidas para a pessoa/empresa detentora de mandato de procuração conferido pela contribuinte, com vistas à indenização pelos prejuízos causados por culpa do mandatário, o que não é o caso dos presentes autos. Da mesma forma, inaplicável à hipótese versada nos presentes autos a regra estabelecida no parágrafo único do art. 1.177, do Código Civil.

Além do mais, entendo que a identificação do mencionado número do “IP” e dos recibos de entrega das declarações, por si só, não são suficientes para fins de afastar a exigência tributária, em especial, as multas de ofício aplicadas, razão pela não se aplica ao caso a disposição expressa no art. 29 da Lei nº 7.574, de 2011.

Tampouco a decisão recorrida ocasionou cerceamento do direito de defesa relativamente à parte em que considerou irrelevante a produção de prova nesse sentido, tendo em vista que a identificação desejada e os recibos de entrega de declarações de rendimentos da contribuinte também, por si só, não constituem elementos suficientes que possam ensejar a utilização dos institutos da solidariedade das obrigações tributárias e da responsabilidade tributária, expressos no art. 124, inciso II, e no art. 135, inciso II, respectivamente, ambos do CTN. Nesse sentido, observe-se que a interessada sequer juntou aos autos eventual instrumento de mandado de procuração mediante o qual alega ter conferido poderes a terceiros para a feitura de sua declaração de rendimentos.

Num primeiro exame da estrutura deste Código Tributário, percebe-se que o art. 124, inciso II, que dispõe que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, integra o seu Título II, Capítulo IV. Neste capítulo estão dispostas as regras que definem e qualificam o sujeito passivo das obrigações tributárias, segundo a relação que este mantém com o fato gerador do tributo – qualidade que lhe confere o título de contribuinte – ou desta advir de alguma disposição expressa de lei – fato que se lhe atribui a qualidade de responsável.

Diante disso, forçoso concluir que para fins de caracterização da solidariedade das obrigações tributárias esta deverá ser estabelecida entre as pessoas que guardem relação com o fato gerador. Nesse sentido, seria bom transcrever o ensinamento proferido pela jurista Mizabel Abreu Derzi, em seu livro Atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro (11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729):

“4. A solidariedade não é forma de inclusão de eleição do responsável tributário. A responsabilidade tributária não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte e responsável, ou apenas

uma pluralidade de responsáveis) o legislador terá que definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, ou com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles que já compõem o pólo passivo.”

Portanto, infundada a pretensão do recorrente em querer que o contador que teria elaborado as declarações de rendimentos componha o pólo passivo dos presentes autos.

Por sua vez, o art. 135, inciso II, do CTN regulamenta a responsabilidade pessoal dos mandatários, prepostos e empregados pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Em se tratando de responsabilidade pessoal decorrente de prática de ato ilícito que o recorrente alega ter sido praticado exclusivamente pelo contador que preencheria e enviara suas declarações de rendimentos, demanda da recorrente a comprovação de que tal conduta foi realizada por conta e risco do mandatário.

Nesse sentido, seria bom transcrever a nota trazida pelo jurista Leandro Paulsen em seu livro *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência* (11. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE,2009):

“Pressupostos de responsabilidade. A responsabilidade pessoal, no caso, decorre de ato praticado com ilicitude, por conta e risco do gestor. Como é o pressuposto de fato da responsabilidade, tem de ser devidamente apurado.”

Correta, pois, a conclusão exposta na decisão recorrida, nos seguintes termos:

“Observa-se,entretanto, que tendo passado procuração ao sr. Roberto Carlos Silva para elaborar e entregar suas declarações de ajuste anual, não comprova os limites do mandatos, cabendo ao impugnante, se prejudicado, ação regressiva contra o referido contador por perdas causadas no uso do mandato de procuração, não se aplicando, no caso presente, a responsabilidade pessoal prevista no artigo 135, inciso II, do CTN, por falta de comprovação.”

Uma vez que a recorrente não instruiu sua impugnação com documentos que propiciassem a comprovação de que a responsabilidade pelos dados inexistentes, inseridos em suas declarações de rendimentos, é pessoal e exclusiva do contador que menciona, não há como excluir a responsabilidade da contribuinte pelo crédito tributário resultante de tal ato, apurado nos presentes autos.

Inexistindo, no caso concreto, solidariedade nas obrigações que constituíram o fato gerador apurado e tampouco responsabilidade pessoal de terceiros perante o crédito tributário exigido, infundada a alegação da recorrente que é na exceção prevista no art. 136, do CTN que se encontra a responsabilidade da contribuinte.

Além do mais, importa observar que dos autos se depreende que a única pessoa que se beneficiou com a conduta de deduzir pagamentos de despesas inexistentes propiciando-lhe restituições na ordem de R\$ 18.521,94, relativa à DIRPF/2007 e R\$ 22.037,82, relativamente à DIRPF/2008 é a própria contribuinte. Daí a razão pela qual entendo não ser juridicamente possível que crédito tributário exigido nos presentes autos seja suportado por terceiro, no caso, o contador no lugar da contribuinte, haja vista, inclusive, que a recorrente não conseguiu comprovar que a conduta ilícita foi praticada única e exclusivamente por conta e risco desse seu contador.

No que diz respeito à alegação de que nos autos não há prova de que a contribuinte teria agido com dolo, entendo que, ao contrário da recorrente, esta se encontra perfeitamente demonstrada pelo lançamento.

Primeiramente, chama atenção o evidente nexos de causalidade entre as despesas inverídicas declaradas e as restituições de imposto de renda, resgatadas pela contribuinte na rede bancária, em relação aos anos-calendário de 2006, no valor de R\$17.370,29, fls. 49, de 2007, no valor de R\$ 20.362,03, fls. 56, e de 2009, no valor de R\$22.352,87, fls. 69. O mesmo nexos de causalidade se percebe em relação ao imposto de renda a restituir pleiteado no ano-calendário de 2008, no valor R\$28.477,02, fls. 63, que somente não foi resgatado pela contribuinte pelo fato de a respectiva declaração de rendimentos haver sido submetida aos procedimentos de malha fiscal.

Em segundo lugar, conforme se observa do Termo de Verificação Fiscal, ficou constatado que o contribuinte, sistematicamente, forneceu informações inverídicas com o objetivo de deixar de pagar imposto e receber restituição de valores significativos, conforme acima mencionado. Tais deduções foram majoradas em todos os anos revisados, em prática reiterada que afasta a alegação de erro, de modo que, entendo correta a aplicação da multa qualificada com base no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sobre a parcela do imposto de renda apurado.

Complementa tais constatações, o fato de a autoridade lançadora, com o intuito de buscar a verdade dos fatos, haver promovido a competente diligência fiscal que culminou na constatação de que as pessoas jurídicas relacionadas nas declarações da contribuinte, tidas como beneficiárias de pagamentos, não confirmaram o recebimento dos valores informados pela contribuinte em suas declarações de rendimentos como pagos.

Portanto, correto o entendimento afirmado na decisão recorrida no sentido de que *“por mais que o Impugnante diga o contrário, da parte de um contribuinte que apresenta declarações eivadas de informações falsas em quatro exercícios, não se vislumbra outra intenção que não a de burlar o Fisco, devendo ser afastada qualquer hipótese de erro de fato ou desconhecimento da extensão da ilicitude do fato”*.

Inexistindo dúvida quanto aos dados inverídicos inseridos nas DIRPF da contribuinte, não se aplica o preceito do artigo 112, inciso III, do CTN, a seu favor, de modo que não se acolhe seu pleito também nesta parte.

Por outro lado, no que diz respeito à glosa da dedução dos valores de previdência privada/FAPI, a fiscalização constatou a efetividade dos respectivos gastos, porém, por se tratar de um plano contratado na modalidade VGBL, possui natureza não dedutível para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda.

Nesse sentido, por não se configurar em despesa inexistente, fato motivador que ensejou a qualificação da multa de ofício, entendo que, nesse caso específico, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício.

Quanto à alegação de que a aplicação da Lei nº 9.430, de 1996 se daria no âmbito apenas das pessoas jurídicas, importa observar que as regras previstas para aplicação das multas em virtude de lançamento de ofício estão inseridas em Seção V, que trata de forma geral sobre as Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições. Além do mais, seria bom ressaltar que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme determina o parágrafo único do artigo 142, do CTN. Por força deste mandamento legal é que a fiscalização procedeu a constituição do crédito tributário, apontando o montante correspondente à obrigação tributária principal, o tributo devido e a penalidade pecuniária, calculada em percentual incidente sobre a diferença de imposto devido, de acordo com disposições contidas no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 e alterações posteriores.

Esclareça à contribuinte que, conforme se observa do Auto de Infração de fls. 18 a 24, o lançamento relativo ao ano-calendário de 2008 circunscreveu-se tão somente ao procedimento de redução do saldo de imposto de renda a restituir declarado no valor de R\$28.477,01, para R\$ 745,31, sem qualquer exigência de multa de ofício. Daí, infundadas as alegações da recorrente fundamentadas no inciso I, do § 5º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício em relação à dedução indevida de contribuições para previdência privada/FAPI.

(assinado digitalmente)

Jaci de Assis Junior