



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

Processo n° 10830.724381/2013-20
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-005.464 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2016
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente EDIR NEPOMUCENO DA SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009

MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO CABAL DA OCORRÊNCIA DE CONDUTA DOLOSA. EXCLUSÃO.

Deve ser afastada a multa qualificada quando não se extrai dos autos a comprovação cabal da ocorrência de conduta dolosa do sujeito passivo.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo

Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Amílcar Barca Teixeira Junior, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Felicia Rothschild, João Victor Ribeiro Aldinucci e Theodoro Vicente Agostinho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo acima identificado contra decisão que declarou improcedente a sua impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração que integra o presente processo.

Na impugnação, o sujeito passivo limitou-se a questionar a aplicação da multa qualificada, no patamar de 150% do imposto devido, não se insurgindo contra a imposição do imposto e da multa de 75%. A parte não contestada foi recolhida ainda no prazo de defesa, valendo-se da redução prevista no art. 6.º da Lei n.º 8.218/1991.

Sua pretensão não foi atendida pela DRJ, que chancelou o entendimento do fisco acerca da imposição da multa qualificada, conforme decisão assim ementada:

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

Ano-calendário:2009

*ATIVIDADE RURAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GLOSA
DE DESPESAS.*

Comprovadas divergências nas informações relativas à atividade rural prestadas na Declaração de Ajuste Anual ante a documentação constante dos autos, o que foi reconhecido pelo contribuinte, deve ser mantido o cálculo do imposto de renda efetuado no lançamento.

*MULTA QUALIFICADA. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA
FINS PENAIS.*

Evidenciada, pela documentação acostada aos autos, conduta dolosa do contribuinte com o intuito de reduzir o montante do imposto devido, impõem-se a qualificação da multa de ofício e a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido "

Cientificado da decisão em 20/02/2014, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 19/03/2014, em peça de fls. 2.389/2.409, no qual preliminarmente suscita a nulidade da decisão recorrida e, no mérito, limita-se a contestar a aplicação da multa qualificada. Passamos a apresentar, em apertada síntese, as principais razões recursais.

Nulidade do acórdão da DRJ

Afirma que houve cerceamento ao seu direito de defesa, na medida em que a relatora no julgamento *a quo* se limitou a repetir trechos da impugnação no seu relatório, para no voto, voltar a trazer as alegações do sujeito passivo e a transcrever trechos do auto de infração e dos dispositivos legais que tratam de fraude e sonegação.

Sustenta que não houve apreciação das razões de fato e de direito apresentadas na peça impugnatória, mas mero afastamento dos argumentos do sujeito passivo pelos mesmos fundamentos que constam no auto de infração.

Essa omissão do órgão de primeira instância, no seu entender, seria causa de nulidade do acórdão recorrido.

Exclusão da qualificação da multa

Sobre a questão de mérito, inicialmente a recorrente alega não ter ocorrido a conduta dolosa que pudesse justificar o agravamento da multa.

Assevera que em nenhum momento buscou adotar mecanismos que viessem a reduzir o imposto de renda a recolher, tampouco inserir deduções originadas de despesas inexistentes. Os valores deduzidos referem-se a gastos efetivamente incorridos, todavia, não comprovados conforme as exigências do fisco, tendo-se em conta as especificidades da sua atividade, que muitas vezes não permite localizar os emitentes dos documentos comprobatórios dos gastos.

Advoga que o dolo, como elemento subjetivo do tipo penal, consistente na soma da vontade e consciência do agente em praticar determinado fato típico, não foi demonstrado nos autos, tendo o fisco apenas apontado pequenas diferenças na receita da atividade rural escriturada no Livro Caixa.

Não se pode imputar, afirma, a ocorrência de dolo quando as divergências apuradas referem-se simplesmente à precariedade documental comprobatória de algumas despesas com a atividade rural.

Chama atenção de que o recorrente na apuração do imposto devido declarou receitas até maiores que aquelas apuradas pela fiscalização, conforme se vê claramente do Termo de Verificação Fiscal.

Reconhece que os seus registros contábeis não eram efetuados quando das operações (regime de caixa), mas equivocadamente no momento da emissão da nota fiscal (regime de competência), todavia, garante que isso não é fundamento para aplicar uma penalidade tão desproporcional consistente na multa de 150%.

Vale-se da doutrina de Hugo de Brito Machado e de Rodrigo Sánchez Rios para afirmar que não se justifica a qualificação da multa quando o fisco não consegue demonstrar a ocorrência de dolo específico por parte do contribuinte. Afirma que a conduta dolosa é inexistente no caso concreto, quando houve inclusive declaração de receitas a maior, demonstrando a boa-fé do sujeito passivo.

Apresenta decisões da própria Receita Federal em que no seu entender rechaçam abusos praticados pelo fisco em casos semelhantes à espécie. Cita a Súmula do CARF n.º 14 e segue argumentando que não pode prevalecer a afirmação do fisco quanto à ocorrência de declaração falsa na DAA, uma vez que a desconformidade verificada foi a informação de receitas superiores aquelas apuradas pela autoridade lançadora.

Depois abriu tópico específico para rechaçar as conclusões do fisco acerca de omissão de receitas e informação falsa. Afirma que o fisco agiu levemente ao imputar ao recorrente a prática de fraude e sonegação, fundamentadas no suposto dolo do contribuinte de suprimir o tributo devido.

Repisa que no caso em tela resta demonstrado que o sujeito passivo não prestou declaração falsa ou omitiu receitas, mas apresentou sua declaração da forma que entendia correta, informando inclusive receitas superiores aquelas apuradas na fiscalização.

No seu entender não houve a conduta dirigida para reduzir o pagamento de tributo, mas apenas falta de aceitação pelo fisco de despesas declaradas ante a insuficiência documental.

Sustenta que há jurisprudência solidificada no CARF quanto à impossibilidade de exasperação da penalidade por mera divergência entre os valores declarados e apurados, tampouco a simples glosas de despesas. Cita decisão.

Lembra também que não há qualquer acusação de que tenha lançado mão de documento inidôneo para suprimir tributo, o que afasta a imputação de fraude. Afirma que sua boa-fé fica evidenciada, pois quando se convenceu da existência de deduções incorretas, concordou com as glosas e cuidou de recolher o montante devidos, logicamente sem a multa agravada contra a qual ora se insurge.

Além do mais, noticia que decisão recente do STF afasta a multa que excede cem por cento do valor do tributo devido.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo – Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Nulidade da decisão recorrida

As causas de nulidade dos atos referentes ao processo administrativo fiscal da União vêm expressas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, assim redigido:

" Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)"
(grifei)

Certamente quando o recorrente fala em nulidade da decisão recorrida está se fundamentando do inciso II acima, posto que ato decisório que atropela o direito de defesa do contribuinte está irremediavelmente comprometido, merecendo a sua nulificação, posto que confronta com a regra acima e com a própria Constituição Federal que garante a ampla defesa ao litigante, seja no processo judicial ou no administrativo (inciso LV do art. 5.º).

Visitemos então o voto condutor do acórdão da DRJ, onde por unanimidade de votos declarou-se improcedente a impugnação. A princípio a relatora delimita os contornos da lide, especificando que a disputa tributária cinge-se à qualificação da multa.

Em seguida são expostos os argumentos da defesa e os fundamentos fáticos e jurídicos adotados pela autoridade lançadora para aplicar a multa qualificada.

Por fim, o voto apresenta as suas conclusões acerca do mérito recursal, optando por manter a autuação. Vale a pena a transcrição deste trecho do voto:

" Dos autos ficou evidenciado que, em sua Declaração de Ajuste Anual, o contribuinte prestou informações relativas à atividade rural, tanto receitas quanto despesas, em valores totalmente discrepantes dos que comprovam os documentos que integram o processo, descolados da realidade da atividade efetivamente exercida, e que o vinha fazendo de forma reiterada. Deste modo, fica caracterizada a ação dolosa do interessado de prestar informações inverídicas em suas Declarações de Ajuste Anual a fim de reduzir o montante do imposto devido.

Constata-se, assim, que os fatos ocorridos se subsumem à hipótese prevista no dispositivo legal supra transcrito, não podendo a autoridade lançadora furtar-se à sua aplicação, vez que tem o dever de aplicar a lei, por força de sua subordinação ao poder vinculado. Dessa forma, o tratamento tributário dispensado ao contribuinte segue estritamente os preceitos legais pertinentes à espécie, os quais devem ser fielmente observados pela autoridade lançadora, cuja 'atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional', conforme preceitua o artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

(...)

As alegações formuladas pelo contribuinte, portanto, não têm o condão de reduzir o percentual de multa de 150% para 75%, como pleiteado.

Conclui-se, portanto, que o lançamento deve ser mantido tal como efetuado"

Feitas essas considerações concluo que não merece razão o contribuinte quando pugna pela nulidade do acórdão da DRJ. Se a relatora foi bastante sucinta no seu voto, isso não implica em absoluto que tenha atropelado o direito de defesa do sujeito passivo, que teve apreciada a sua tese de inocorrência de conduta dolosa que pudesse ensejar a multa qualificada.

Por outro lado, é cediço que o julgador administrativo não está obrigado a responder todos os argumentos da defesa se já expôs motivo suficiente para fundamentar a sua decisão. Posso assegurar que na espécie o relator do acórdão recorrido apresentou os motivos e fundamentos pelos quais direcionou sua decisão.

Encaminho por denegar o pedido de nulidade da decisão *a quo*.

Qualificação da multa

Inicialmente vejamos os motivos apresentados pelo fisco para concluir pela ocorrência de fraude/sonegação que justificasse a aplicação da multa exasperada.

O fisco fez questão de narrar que os motivos que levaram à qualificação da multa foram verificados em ação fiscal anterior, na qual foi lavrado auto de infração com imposição da multa de 150%, tendo o contribuinte recolhido o valor lançado na íntegra.

Assim, para a autoridade lançadora, uma das razões para qualificação da multa foi a prática sistemática e reiterada da infração tributária que deu ensejo ao lançamento de ofício.

O fisco imputou ainda as seguintes condutas ao autuado:

- a) omissão de receitas;
- b) ocorrência de vícios graves na escrituração fiscal originária;
- c) apresentação da DAA/2010 com informações falsas.

Afirma-se que o autuado confessou na sua declaração que devia a título de IRPF apenas o montante aproximado de R\$ 19 mil, porém o fisco chegou a uma dívida de R\$ 1,2 milhão, em valor principal. Tal fato, segundo a autoridade fiscal, evidencia a conduta do contribuinte de reduzir vultosa o tributo, afastando a boa fé do agente para com a Fazenda Nacional e atraindo a constatação de ocorrência de conduta dolosa.

Vejamos então se as citadas condutas de fato restaram demonstradas pelo fisco e depois se estas seriam suficientes a motivar a aplicação da multa qualificada.

Consta do TVF que no início da ação fiscal o contribuinte alegou que não dispunha do Livro Caixa, tendo apresentado documentos de receitas e despesas, acompanhados de planilhas para demonstrar sua movimentação financeira.

Todavia, ao ser alertado de que a não apresentação do livro contábil ensejaria o arbitramento do lucro, o sujeito passivo exibiu o Livro Caixa, cujos lançamentos de receitas e despesas estão em conformidade com aquelas apuradas pelo fisco com base nos elementos anteriormente fornecidos.

Menciona-se que foram efetuadas diligências em empresas adquirentes da produção rural do contribuinte, observando-se divergência em algumas operações.

Quanto às despesas, informa-se que o sujeito passivo deixou de apresentar documentos hábeis a comprovar a realização de gastos com parcerias rurais, compras de gado de pessoas físicas e fretes pagos a pessoas físicas.

Segundo o fisco foram constatadas incongruências entre a DAA/2010 e os documentos exibidos quanto à quantidade de bovinos comercializada e da margem de lucro praticada.

Feito esse apanhado, uma primeira conclusão a que se pode chegar é que não houve omissão de receitas, posto que, conforme os quadros apresentado no TVF e anexos, as receitas da atividade rural constantes na DAA são superiores aquelas apuradas pelo fisco. Quanto às fontes de recursos o fisco registrou apenas divergências em algumas operações e lançamento de receitas de vendas pelo valor líquido, sem a inclusão da contribuição previdenciária descontada pelo adquirente.

Acerca das despesas o fisco refere-se à ausência de documentos comprobatórios, o que levou à glosa de significativa parcela das quantias declaradas, pois de cerca de R\$ 32,6 milhões declarados restaram comprovados R\$ 19,9 milhões, ou seja, 39% das despesas declaradas não foram comprovadas mediante a apresentação de documentação hábil.

Não houve, todavia, qualquer acusação relativa à utilização de documento falso, mas a indicação de que as despesas declaradas não foram integralmente comprovadas.

A meu ver essa acusação não é suficiente para demonstrar a ocorrência do dolo, consistente na vontade consciente de praticar a conduta contrária ao ordenamento tributário.

Vejam os que diz as normas utilizadas para fundamentar a imposição da multa qualificada, a qual está inserta na Lei n.º 9.430/1996:

"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)"

Pois bem, só cabe a aplicação da multa majorada nos casos em que o fisco consiga demonstrar a ocorrência das condutas de sonegação, fraude e/ou conluio. A mera divergência entre os valores declarados e aqueles apurados pelo fisco não é suficiente à aplicação de gravame de tamanha monta.

Diante da acusação da ocorrência de sonegação e fraude, devemos nos debruçar sobre esses tipos legais constantes na Lei n.º 4.502/1964:

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

Observe-se que os tipos acima exigem que haja a comprovação de que ação/omissão sejam praticadas com dolo, que na seara tributária, consiste num comportamento intencional de suprimir o recolhimento de tributos mediante artifícios que impeçam ou

retardem o conhecimento do fato gerador pelo fisco ou, no caso da fraude, excluam/postergue a ocorrência do fato gerador.

Não consigo enxergar na espécie a demonstração inequívoca da existência de conduta dolosa consistente na declaração baseada em documentos falsos ou situação que se comprove inexistente.

Concordo com o sujeito passivo quando afirma que a mera divergência entre o declarado e o apurado pela falta de documentação hábil a comprovar uma despesa não justifica a acusação do dolo.

Isso por que, pelo que pude inferir dos autos, as receitas foram declaradas em valor superior àquelas apuradas e as despesas, embora tenham sido parcialmente glosadas, não foram apresentadas com lastro em documentação fraudulenta.

Fosse, assim, as lavraturas decorrentes de glosas de despesas teriam obrigatoriamente que vir punidas com a multa qualificada, uma vez que a falta de comprovação dos gastos por si só representaria a conduta dolosa exigida legalmente para aplicação da multa exacerbada.

É esse entendimento que tem prevalecido nas decisões do CARF, quando se exige comprovação inequívoca da ocorrência da conduta dolosa para qualificação da multa. Trago à colação recente acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que manifesta claramente esse linha interpretativa:

"MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DE CONDOTA DOLOSA.

Havendo nos autos provas contundentes da conduta dolosa do contribuinte, decorrentes do conjunto de ações irregulares que levaram a lavratura do lançamento tributário, caracterizando está o tipo Fraude previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/64. Correta a aplicação da multa qualificada."

(Acórdão nº 9202-003.827- 08/03/2016)

Ficaria então a motivação para imposição da multa de 150% restrita à ocorrência de infrações reiteradas, tendo-se em conta que em fiscalização pretérita foram constatadas idênticas irregularidades.

Também não devo dar razão à DRJ. Isto porque foram apontados apenas dois exercícios em que teria ocorrido a conduta em questão e mesmo assim não se pode dizer que tratam-se de situações idênticas, posto que o lançamento relativo ao ano-calendário de 2008 foi efetuado por arbitramento do lucro, ao passo que a presente lavratura deu-se mediante cotejo da DAA com os elementos apresentados durante o procedimento fiscal.

Por outro lado as falhas apontadas no TVF relativo à fiscalização anterior são bem mais abrangentes que aquelas relatadas no caso que ora se aprecia.

Diante do exposto, entendo que a multa qualificada deva ser excluída, extinguindo-se o crédito tributário, em razão do recolhimento efetuado com a multa ordinária reduzida a 50%, conforme permite a legislação para os pagamento efetuados no prazo de defesa.

Conclusão

Voto por afastar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, por dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo.