



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

**Processo nº** 10920.002118/2004-86  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-007.974 – 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de dezembro de 2019  
**Matéria** IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF  
**Recorrente** SAUL JOB DE SOUSA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA. ANÁLISE DE COMPATIBILIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE. ENUNCIADO CARF nº 2.

A análise de argumentos acerca do efeito confiscatório da multa, de índole tipicamente constitucional, envolve a verificação da compatibilidade da norma tributária com a Constituição Federal, atribuição conferida pela própria Carta Magna com exclusividade ao Poder Judiciário. Desse modo, este tribunal administrativo não é a instância apropriada para ser sede dessa espécie de debate, como ele próprio já se pronunciou em diversas oportunidades, conforme enunciado de nº 2 da súmula de sua jurisprudência

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA DE 150%.

A prática dolosa e reiterada visando reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento, bem como obter restituições indevidas enseja a aplicação da multa qualificada.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

O entendimento pacífico deste Tribunal Administrativo, consolidado no enunciado de nº 108 da súmula de sua jurisprudência, de teor vinculante e de aplicação obrigatória pelos colegiados que o compõem, no termos do art. 72 do RICARF, é no sentido de que "incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo da alegação de que a multa aplicada teria efeito confiscatório e, na parte conhecida do recurso, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Francisco Ibiapino Luz, Paulo Sergio da Silva, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Ana Claudia Borges de Oliveira, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto de decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada contra lançamento de IRPF dos anos-calendário 1999 a 2002, no **valor total de R\$ 99.258,06**, incluídos multa de ofício no percentual de 150% e juros de mora, em face da apuração das seguintes infrações:

- (i) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício;
- (ii) dedução indevida de despesas médicas;
- (iii) dedução indevida de despesas com instrução; e
- (iv) dedução indevida de previdência privada/Fapi

Notificado da lavratura do auto de infração, o contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ de Florianópolis/SC, em decisão assim ementada:

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

*Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002*

*Ementa: DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO OU JUSTIFICAÇÃO - Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, sob pena serem glosadas sem a audiência do contribuinte, que tem obrigação de manter em boa guarda os documentos relativos às deduções pleiteadas, nos termos da legislação de regência.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002*

*Ementa: MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APPLICABILIDADE - É aplicável a multa de ofício qualificada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que a conduta do contribuinte esteve associado O evidente intuito de fraude.*

*JUROS DE MORA. APPLICABILIDADE DA TAXA SELIC - Sobre os débitos tributários para com a União, não pagos nos prazos previstos em lei, aplicam-se juros de mora calculados com base na taxa SELIC, nos termos da legislação de regência.*

*Lançamento Procedente*

Notificado dessa decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 156 ss.), reprodução de sua impugnação apresentada a primeira instância de julgamento, no qual alega, em síntese:

- nulidade do procedimento fiscal por vício formal, pois o meio empregado pelo agente fiscal para concretizar o lançamento é absolutamente inidôneo, uma vez que o lançamento abrange o período de 1999 a 2002, sendo forçoso concluir que o recorrente teve dificuldades em reunir toda a documentação solicitada pela fiscalização. Desse modo, o agente fiscal não procedeu a um segundo método investigativo para convalidar a sua prova e apurar as supostas infrações, que foram presumidas;

- que a multa de ofício que lhe foi aplicada, no percentual de 150%, "conduz ao confisco tributário que art. 150, IV, da Constituição Federal veda" e que o agente fiscal não fundamentou a sua aplicação, uma vez que não restou caracterizado que o recorrente agiu com intuito de fraude nas informações declaradas ao Fisco no período autuado;

- que é indevida a exigência de juros calculados com base na taxa SELIC.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini - Relatora

O recorrente foi cientificado do acórdão aos 29/11/04, conforme AR de fls. 154. Embora não conste dos autos informação específica sobre a data do protocolo do recurso, a decisão proferida a fls. 183 dá conta de que foi interposto aos **27/12/2004**, tempestivamente, portanto. Sendo tempestivo e uma vez preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

### Nulidade do procedimento fiscal

Conforme relatado, o recorrente alega nulidade do procedimento fiscal porque, no seu entendimento, considerando que a autuação se refere ao período de 1999 a 2002, seria "forçoso concluir" que teve dificuldades em reunir toda a documentação solicitada pela fiscalização. Desse modo, o agente fiscal deveria ter lançado mão de "um segundo método investigativo para convalidar a sua prova e apurar as supostas infrações".

Como bem observado pela decisão recorrida no trecho abaixo reproduzido, que, nos termos do art. 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, adoto como razões de decidir,

*O agente fiscal, em todos os termos que lavrou (fls. 21, 22, 49, 50, 65 e 66), foi muito preciso em suas exigências, que diziam respeito a esclarecimentos de informações consignadas nas declarações de rendimentos do contribuinte e à apresentação de documentos que o mesmo tinha a obrigação de manter em boa guarda, como determina a legislação do Imposto sobre a Renda.*

*Assim, se o contribuinte pleiteia determinada dedução de despesa em sua Declaração de Ajuste Anual, cabe a ele, quando exigido, provar que faz jus àquela dedução, mediante apresentação de documentação hábil e idônea. O simples fato de informar as deduções na declaração de rendimentos, não faz prova em favor do contribuinte.*

*O Decreto nº 3.000 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR), de 1999, acerca das deduções, assim verberou:*

*Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. II, § 3º).*

*§ 1º. Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. II, §4º).*

(...)

---

*Por seu turno, o art. 797, também do RIR/99, a respeito da matéria, assim dispôs, in verbis:*

*Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 de junho de 1968, art. 4º).*

*No que concerne à omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, também não há reparos ao lançamento. A autoridade fiscal constatou, ao longo do período fiscalizado, rendimentos não declarados pelo contribuinte, referentes a trabalho sem vínculo empregatício, os quais não foram ilididos pelo interessado no curso da ação fiscal, tampouco em sede de impugnação.* (Destacamos)

Assim, caberia ao contribuinte a comprovação das despesas deduzidas no período, bem como oferecer à tributação os rendimentos do trabalho obtidos, conforme determina do art. 43 do CTN, que dispõe que:

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

*§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)*

*§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)*

Desse modo, não tem razão o recorrente.

### **Da multa de ofício no percentual de 150%**

A esse respeito, argumenta o recorrente que que a multa de ofício que lhe foi aplicada, no percentual de 150%, "conduz ao confisco tributário que art. 150, IV, da Constituição Federal veda" e que o agente fiscal não fundamentou a sua aplicação, uma vez que não restou caracterizado que o recorrente agiu com intuito de fraude nas informações declaradas ao Fisco no período autuado.

Sobre a alegação de que a penalidade aplicada teria efeito de confisco, vedado pela CF/88, anote-se que a análise de argumentos acerca do efeito confiscatório da multa, de índole tipicamente constitucional, envolve a verificação da compatibilidade da norma tributária com a Constituição Federal, atribuição esta conferida pela própria Carta Magna com exclusividade ao Poder Judiciário. Desse modo, este tribunal administrativo não é a instância apropriada para ser sede dessa espécie de debate, como ele próprio já se pronunciou reiteradas vezes, conforme consta do enunciado de nº 2 da súmula de sua jurisprudência, nos seguintes termos:

*Enunciado CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

A respeito da alegação no sentido de que a autoridade lançadora não teria fundamentado a aplicação da multa no percentual de 150%, e que não teria restado caracterizado que o recorrente agiu com intuito de fraude, verifica-se, inicialmente, que no "Relatório de Atividade Fiscal", o r. auditor esclarece que restou demonstrado, no presente caso, que o recorrente inseriu em sua DIRPF's do período autuado deduções indevidas de despesas médicas, com instrução e com contribuição à previdência privada e FAPI, além de ter omitido rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, e que entendeu ter havido dolo por parte do recorrente nessa conduta ao verificar que ele declarou, por diversos anos consecutivos, elevadas deduções das quais somente comprovou 12,79 % (fls. 115/116) .

Assim, a aplicação da penalidade, diferentemente o que alega o recorrente, parece-nos devidamente fundamentada pelo r. auditor.

Sobre o argumento de que não teria restado demonstrado que o recorrente agiu com intuito de fraude nas informações declaradas ao Fisco no período autuado, entendemos que não tem razão.

Com efeito, a nós nos parece suficientemente demonstrado o intuito de fraudar o Fisco por parte do recorrente, materializado pela inserção de deduções de despesas não comprovadas, evidentemente fictícias, em sucessivas declarações de imposto de renda, de forma reiterada e continuada, com o claro objetivo de usufruir de restituições indevidas de imposto de renda, bem como pela omissão de rendimentos auferidos em decorrência de trabalho sem vínculo empregatício.

A respeito da prova do dolo em matéria tributária, ensina Maria Rita Ferragut que:

*Dolo é a vontade consciente de praticar a conduta típica, e, com isso, obter determinado resultado, ou seja, de realizar os elementos constantes do tipo legal (in casu, fraude ou sonegação) ou assumir o risco de produzi-lo (previsibilidade do resultado).<sup>1</sup>* (Destacamos)

O dolo, assim, como **elemento da vontade** do sujeito ativo da infração (ou seja, como sendo a vontade de praticar uma conduta dirigida a uma determinada finalidade), trata-se de um **elemento subjetivo** (um "querer") da conduta do agente.

<sup>1</sup> Prova do dolo e responsabilidade tributária. Como provar a intenção do administrador de cometer a fraude? Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/prova-do-dolo-e-responsabilidade-tributaria-23102017>. Acesso aos 27/07/19.

Nessa linha, ensina, ainda, Maria Rita Ferragut, que "somente o empírico pode ser provado, porque diz respeito ao campo da experiência. Se a premissa é verdadeira, o dolo, por não se subsumir a tal condição, não se sujeita à prova".

Desse modo, a prova do dolo, por se tratar de um **elemento subjetivo, interno**, da conduta do sujeito ativo, e não objetivo, deve recair "sobre os fatos adjacentes à fraude, tais como frequência, voluntariedade, complexidade e consequências, bem como sobre as características do agente que o praticou. Chamemos esse conjunto de “dinâmica da fraude”.

Nessa linha, ainda no ensinamento de Maria Rita Ferragut,

*a reiteração de conduta é elemento importante a ser observado para a tipificação da fraude e, junto com outras provas, propicia convencimento ao julgador.*

*Errar de forma esporádica é possível e, isoladamente, não revela má-fé do sujeito. Já a conduta repetitiva é forte indício da intenção de fraudar.*

*Somente situações muito peculiares devem ser excepcionadas, assim entendidas aquelas em que seja inequívoco o despreparo do contribuinte (característica do agente) diante da complexidade da apuração de certos tributos. Mas elas nos parecem raras; a regra é de que a reiteração de conduta seja indício de fraude.* (Destacamos)

Nesse contexto, para nós, a conduta reiterada do recorrente consistente na inserção de despesas fictícias em sucessivas declarações de rendimentos e na omissão de rendimentos do trabalho **revelam o dolo necessário à qualificação da multa de ofício, conforme exigem os arts. 44, § 1º da Lei nº 9430/96<sup>2</sup>, c.c. o art. 72 da Lei nº 4502/64<sup>3</sup>.**

Sem razão, portanto, o recorrente.

## Da taxa SELIC

Por fim, o recorrente alega ser indevida a exigência de juros calculados com base na taxa SELIC.

<sup>2</sup> 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).

(...).

<sup>3</sup> 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.

A esse respeito, o entendimento pacífico deste Tribunal Administrativo, consolidado no enunciado de nº 108 da súmula de sua jurisprudência, **de teor vinculante** e de aplicação obrigatória pelos colegiados que o compõem, no termos do art. 72 do RICARF, é no sentido de que:

*Enunciado CARF 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.*

## **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, **negar-lhe provimento**.

(assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini