



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11522.720546/2012-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.205 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2023
Recorrente ALFREDO RICARDO HID
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS. SÚMULA CARF N 2.

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

NORMAS PROCESSUAIS. ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa e documentos trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão processual.

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Considerando que os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO AO PISO LEGAL. REITERAÇÃO DA INFRAÇÃO.

Não demonstrados nos autos que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos art. 71, 72, 73 da Lei nº 4.502, de 1964, não se justifica-se a imposição da multa qualificada de 150%.

No caso de deduções indevidas, a reiteração da infração, por si só, não enseja a qualificação da penalidade, ausente a prova de ocorrência de uma das hipótese dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

DECADÊNCIA.

A ausência de comprovação do dolo, fraude ou simulação e o pagamento feito no âmbito do IR atraem o prazo decadencial do §4º do art. 150 do CTN, caso exista antecipação do pagamento do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidade, de quebra de sigilo bancário, de prevaricação, de impossibilidade na utilização de provas emprestadas, e na parte conhecida, em dar provimento parcial para afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a a 75%, e para declarar a decadência do lançamento relativamente ao ano-calendário de 2007.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros:, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 159 e ss) interposto em face da R. Acórdão proferido pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém (fls. 139 e ss) que julgou procedente em parte a impugnação, pela prática de dedução indevida de dependentes; de despesas com instrução; de despesas médicas; de contribuições Previdenciárias e FAPI; de pagamento de pensão judicial.

Segundo o Acórdão recorrido:

O presente processo trata de Impugnação contra o Auto de Infração de Lançamento de IRPF, ciência em 20/03/2013 (fl. 106), Exercícios 2007 a 2011, anos calendários 2006 a 2010, fls. 53/81, no montante de R\$ 77.210,13, a ser acrescido de multa de ofício de R\$ 115.815,19 e juros de mora.

2. A autuação teve como fundamentação a glosa nas deduções declaradas por falta de apresentação de documentação comprobatória da relação de dependência dos dependentes; de Despesas com Instrução; de despesas médicas; de contribuições Previdenciárias e FAPI; de pagamento de pensão judicial e de cópia da sentença judicial relativa à pensão judicial informada. Tendo em vista que, ao cometer a reiterada prática de declarar despesas dedutíveis fictícias, restou evidente o intuito de fraude por parte do contribuinte, houve aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre diferença do imposto, conforme preceitua o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999. Foi formalizado processo nº 11522.720.547/2012-02 Representação Fiscal para Fins Penais, uma vez que ficou demonstrada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram Crime Contra a Ordem Tributária, definido pelos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

3. Do Relatório Fiscal (fls. 53/66), destaca-se:

(...)

O procedimento fiscal teve como origem denúncia anônima no site da Receita Federal do Brasil, que informava haver um contabilista praticando atividade fraudulenta na elaboração de Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física de inúmeros contribuintes, informando deduções do imposto e da base de cálculo fictícias, com o objetivo de aumentar o valor das Restituições do Imposto de Renda, causando prejuízo ao erário por vários anos consecutivos.

Diante da denúncia, deu-se início a uma investigação em conjunto com a Polícia Federal no estado do Acre, com cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão em 16/04/2012 nos computadores e demais documentos encontrados no local onde estavam instalados os terminais utilizados para envio das DIRPF com indícios de fraude, sendo este o endereço do citado contabilista denunciado.

Por conseguinte, foi constatado que as Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física do contribuinte ora fiscalizado haviam sido transmitidas pelo terminal sob investigação, razão pela qual houve início ao procedimento fiscal conforme abaixo se relata.

A ciência do procedimento fiscal deu-se em 29/08/2012, pelo Edital de Intimação/SAFIS/DRF/RBO número 15/2012, por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal lavrado em 13/08/2012, quando se excluiu a espontaneidade relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física no período especificado, solicitando-se que fossem apresentados documentos relacionados às deduções informadas em Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física referentes aos anos calendários de 2006 à 2010, tais como:

- *Documentação comprobatória da relação de dependência dos dependentes; Fl. 53*
- *Comprovantes de Despesas Com Instrução;*
- *Comprovantes de despesas médicas;*
- *Comprovantes de contribuições Previdenciárias e FAPI;*
- *Comprovantes de pagamento de pensão judicial;*
- *Cópia da sentença judicial relativa à pensão judicial informada.*

Destaque-se que em duas oportunidades houve tentativa de ciência via postal, sendo os documentos devolvidos ao remetente pelo motivo de ausência do contribuinte (AR SZ 77651676 5 BR, de 16/05/2012 e AR SZ 77651908 6 BR, de 06/06/2012)

Importante observar que, após procedimento de busca e apreensão de computadores e demais documentos realizado pela Polícia Federal na residência do contador, houve retificação das declarações do contribuinte de todos os períodos ora fiscalizados.

Ressalte-se ainda que, todas as retificações se deram na data de 18/05/2012, quando o contribuinte já não gozava de espontaneidade dada a busca e apreensão de computador e demais documentos na residência do contador.

Em 30/08/2012, atendendo ao solicitado no Termo de Início de Fiscalização, o contribuinte apresentou os documentos dos quais dispunha, com o objetivo de comprovar as deduções informadas nas Declarações IRPF do período ora fiscalizado, os quais serão detalhados adiante.

Sobre as declarações retificadoras apresentadas, destaque-se que ocorreram após a perda de espontaneidade do contribuinte, tendo esta ocorrido com a busca e apreensão de computador e demais documentos na residência do contador. Senão, vejamos:

Do Início do Procedimento Fiscal

DECRETO Nº 7.574, DE 29 DE SETEMBRO DE 2011.

Art. 33. O procedimento fiscal tem início com (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 7º):

I o primeiro ato de ofício, por escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II a apreensão de mercadorias;

III a apreensão de documentos ou de livros; ou

IV o começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1o O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2o O ato que determinar o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação ao tributo, ao período e à matéria nele expressamente inseridos.

INÍCIO DE AÇÃO FISCAL PROCEDIMENTO DE OFÍCIO PERDA DA ESPONTANEIDADE A apreensão de livros ou documentos, por servidor competente, caracteriza início de procedimento fiscal e exclui a espontaneidade do sujeito passivo, o que somente se descaracteriza pela ausência, por mais de sessenta dias, de outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento. Assim, estando o contribuinte sob procedimento fiscal, descabe a apresentação de declarações retificadoras. Mas, uma vez apresentadas, não caracterizam a espontaneidade, nem ensejam a nulidade do lançamento de ofício.(PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES QUARTA CÂMARA3ª TURMA/DRJSALVADOR/BA Acórdão n.º.: 10421.76227 de julho de 2006)

Assim, as declarações retificadoras apresentadas após a operação de busca e apreensão deverão ser desconsideradas, por terem sido entregues em momento posterior ao início da ação fiscal e perda de espontaneidade do contribuinte.

Superada esta fase, passemos a análise dos documentos trazidos pelo contribuinte a esta fiscalização.

(...)

“A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação do elemento subjetivo “evidente intuito de fraude”. A reiterada prática de declarar despesas dedutíveis inexistentes constitui elemento suficiente para caracterizar a intenção de eximir-se de forma ilegal do pagamento do tributo, incorrendo em crime contra a ordem tributária, de acordo com a inteligência dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 1990.”

(...)

“As diferenças apuradas entre os valores declarados e os escriturados correspondem ao período compreendido entre janeiro de 2006 a dezembro de 2010, evidenciando que não se tratava de lapso material, mas de uma conduta deliberada de deduzir despesas inexistentes. Assim, tendo procedido de forma sistemática, durante todo o período abrangido pela ação fiscal, com objetivo que visava com essa prática, torna-se evidente a clara intenção de fraudar o Fisco por meio de ação dolosa prevista no inciso I, do art. 71, da Lei nº 4.502/64.”

4. O contribuinte apresentou, em 21/03/2013, peça impugnatória (fls. 111/134) em que aduz:

- a) *O círculo de proteção que o ordenamento constitucional estabeleceu, notadamente dos contribuintes do Fisco, torna inafastável a participação do Judiciário na quebra do sigilo bancário. O procedimento estatal que contrarie os postulados consagrados na Constituição revela-se inaceitável;*
- b) *Descrição genérica, de denúncia desprovida de fundamentação, qualificação e lastro mínimo probatório viola o ordenamento jurídico;*
- c) *Não é crível que aceita denúncia apócrifa, sem qualquer titularidade ou qualificação, tenha que produzir contra prova;*
- d) *A autuação é nula por ausência de fundamentação e lastro probatório, e por ter operado o decurso prescricional em relação aos anos calendários 2006 e 2007;*
- e) *O ato jurídico perfeito e acabado consagra o princípio da Segurança Jurídica, justamente para preservar as situações devidamente constituídas na vigência da lei anterior e/ou decisões administrativas anteriores, por que a lei nova só projeta seus só projeta seus efeitos para o futuro;*
- f) *Direito Adquirido é vantagem jurídica líquida, lícita e concreta que alguém adquire de acordo com a lei vigente e incorpora, definitivamente, sem contestação, ao seu patrimônio;*
- g) *Tributo com efeito de confisco é defeso, indevido, e como tal é defeso em lei;*
- h) *Os processos administrativos, com a promulgação da Carta Magna, passaram a ser regidos pelos princípios da assinalados pelo seu art. 5º, incisos XXXIV, LIV e LV, que não mais admitem restrição ao direito de petição, e às garantias da ampla defesa e do devido processo legal .*
- i) *O crédito tributário apurado foi restituído sem qualquer observação ou quesito impeditivo, por parte da Receita Federal, extinguindo sua obrigação tributária*

O Colegiado de 1ª instância proferiu decisão, com as ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário:

2006

Ementa

DECADÊNCIA

Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Impugnação Procedente em Parte

Segundo o colegiado de 1ª instância:

9. No caso em exame, e em relação ao ano calendário 2006, contados cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, contados cinco anos a partir de 1º/01/2008 o direito de lançar decairia em 31/12/2012.

Como ciência da exação foi dada em 20/03/2013 (fl. 106), encontrava-se extinto o direito da Fazenda Pública de cobrar o tributo relativo às infrações cometidas em 2006.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 16/05/2013 (fls. 153) o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 06/05/2013 (fls. 159 e ss).

O Contribuinte alega

1 – a nulidade da autuação por ausência do devido processo legal, justa causa e fundamentação jurídica; cerceamento à defesa

2 – a nulidade da autuação pela ilegal quebra do sigilo fiscal;

3– decadência;

4 – nulidade da decisão de 1ª instância por falta de fundamentação;

5 – ausência dos elementos ensejadores da multa qualificada e inconstitucionalidade da multa imposta;

6 – prevaricação funcional da autoridade lançadora;

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço parcialmente do recurso e passo ao seu exame.

É preciso ressaltar a vedação a órgão administrativo para declarar inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz.

Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido:

Súmula CARF Nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Também ressalta-se que este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento. Nesse sentido, art. 62, do Regimento Interno do CARF, e o art. 26-A, do Decreto 70.235/72. Isso porque o controle efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente.

Assim, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão

suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

Com esta fundamentação, a alegação de a inconstitucionalidade da multa imposta não será conhecida.

O Recorrente sustenta, ainda, a impossibilidade de quebra do seu sigilo bancário através de requisição do Fisco às instituições financeiras.

Essa alegação não pode ser conhecida porquanto preclusa.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando celeridade em prol da pretendida pacificação social.

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235, de 1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação, cujo teor deverá abranger “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir”, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972).

Assim não é lícito inovar após o momento de impugnação para inserir tese de defesa diversa daquela originalmente deduzida na impugnação, ainda mais se o exame do resultado tributário do Recorrente apresenta-se diverso do originalmente exposto, contrário a própria peça recursal, e poderia ter sido levantado na fase defensiva.

As inovações devem ser afastadas por referirem-se a matéria não impugnada no momento processual devido.

Soma-se que, no recurso, o Recorrente não demonstrou a impossibilidade da análise, no momento legal, por força maior ou decorrente de fato superveniente.

As situações de exceção previstas no §4º, do art. 16, do Decreto 70.235/72 não se encontram contempladas, de forma que essas alegações não podem ser conhecidas.

E nem se diga que as alegações devam ser conhecidas em nome do preceito conhecido como verdade material.

Os princípios de direito tem a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade de lei. Não obstante, essa finalidade não alcança os aplicadores da lei, adstritos à legalidade, como são os julgadores administrativos.

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derrogar ou revogar artigos do ordenamento legal, enquanto vigentes.

O Recorrente não se insurgiu a respeito desta matéria especificamente no momento de defesa.

Mas que mesmo que assim não fosse, é preciso considerar que com o julgamento definitivo do RE 601.314 pelo STF, em 24/02/2016, com repercussão geral reconhecida, foi

fixado o entendimento acerca da constitucionalidade da LC 105/2001, bem como sua aplicação retroativa:

RE 601.314

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo.

Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.

Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.

A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

A decisão do STF é de observância obrigatória pelos integrantes deste Conselho, nos termos do art. 62, § 2º do RICARF (Portaria MF 343/2015).

Assim é que, diferentemente do alegado, não há qualquer irregularidade na requisição da movimentação financeira, não procedendo o inconformismo recursal.

De igual modo, o Recorrente alega, somente em sede recursal, que a Autoridade Lançadora teria agido com desídia, negligência e prevaricação funcional, na medida que não instaurara o procedimento devido, com vistas a lavratura do termo de qualificação.

Em decorrência da preclusão processual, não se conhece da alegação.

Mas, mesmo que assim não fosse, as alegações não encontram mínima conformidade com o exame do processo administrativo fiscal, que conta com termo de início de ação fiscal, documentação probatória, intimações para apresentação de provas, relatório fiscal descritivo, autuação e peça de defesa tempestiva, devidamente examinada pelo Colegiado de Piso.

Extrai-se do relato fiscal que:

No exercício das funções de Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil e em conformidade com os artigos 904, 910, 911, 913, 915, 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, procedeu-se à ação fiscal sob o Mandado de Procedimento Fiscal acima citado, durante a qual foi apurado o descrito a seguir:

O contribuinte foi selecionado para ser fiscalizado com o objetivo de verificar a regularidade quanto ao recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física nos anos-calendário de 2006 a 2010, haja vista ter incorrido em indícios de irregularidades quanto às deduções pleiteadas nas Declarações IRPF do período.

O procedimento fiscal teve como origem denúncia anônima no site da Receita Federal do Brasil, que informava haver um contabilista praticando atividade fraudulenta na elaboração de Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física de inúmeros contribuintes, informando deduções do imposto e da base de cálculo fictícias, com o objetivo de aumentar o valor das Restituições do Imposto de Renda, causando prejuízo ao erário por vários anos consecutivos.

Diante da denúncia, deu-se início a uma investigação em conjunto com a Polícia Federal no estado do Acre, com cumprimento de Mandado de Busca e Apreensão em 16/04/2012 nos computadores e demais documentos encontrados no local onde estavam instalados os terminais utilizados para envio das DIRPF com indícios de fraude, sendo este o endereço do citado contabilista denunciado.

Por conseguinte, foi constatado que as Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física do contribuinte ora fiscalizado haviam sido transmitidas pelo terminal sob investigação, razão pela qual houve início ao procedimento fiscal conforme abaixo se relata.

A ciência do procedimento fiscal deu-se em 29/08/2012, pelo Edital de Intimação/SAFIS/DRF/RBO número 15/2012, por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal lavrado em 13/08/2012, quando se excluiu a espontaneidade relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física no período especificado, solicitando-se que fossem apresentados documentos relacionados às deduções informadas em Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física referentes aos anos calendários de 2006 à 2010, tais como:

(...)

Destaque-se que em duas oportunidades houve tentativa de ciência via postal, sendo os documentos devolvidos ao remetente pelo motivo de ausência do contribuinte (AR SZ 77651676 5 BR, de 16/05/2012 e AR SZ 77651908 6 BR, de 06/06/2012)

Importante observar que, após procedimento de busca e apreensão de computadores e demais documentos realizado pela Polícia Federal na residência do contador, houve retificação das declarações do contribuinte de todos os períodos ora fiscalizados.

Ressalte-se ainda que, todas as retificações se deram na data de 18/05/2012, quando o contribuinte já não gozava de espontaneidade dada a busca e apreensão de computador e demais documentos na residência do contador.

Em 30/08/2012, atendendo ao solicitado no Termo de Início de Fiscalização, o contribuinte apresentou os documentos dos quais dispunha, com o objetivo de comprovar as deduções informadas nas Declarações IRPF do período ora fiscalizado, os quais serão detalhados adiante.

Sobre as declarações retificadoras apresentadas, destaque-se que ocorreram após a perda de espontaneidade do contribuinte, tendo esta ocorrido com a busca e apreensão de computador e demais documentos na residência do contador.

(...)

As alegações de desídia, negligência e prevaricação da Autoridade Lançadora não se sustentam, face à instrução processual e a legal oportunidade de defesa ao Recorrente.

O Recorrente apresenta insurgência, também apenas em sede recursal, a respeito do compartilhamento de provas, argumento não conhecido pela preclusão.

Mas mesmo que assim não fosse, é preciso observar que o princípio maior das provas é o de que todos os meios legais são legítimos, assim, nada impede que se faça uso da prova emprestada, no processo administrativo fiscal, desde que ela guarde pertinência com os fatos alegados e que se deseje comprovar.

Temos que o uso de provas emprestadas em processos administrativos fiscais é procedimento unanimemente admitido pelos Tribunais Superiores e pelo próprio tribunal administrativo, como abaixo:

PROVAS PRODUZIDAS A PARTIR DE LAUDO PERICIAL CONFECCIONADO PELA POLÍCIA FEDERAL - DOCUMENTAÇÃO TRAZIDA DO EXTERIOR COM AUTORIZAÇÃO DA JUSTIÇA FEDERAL - PROVA EMPRESTADA - POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO PELO FISCO - DOCUMENTOS INCIDENTAIS EM LÍNGUA ESTRANGEIRA - DESNECESSIDADE DE TRADUÇÃO PARA O VERNÁCULO - O fisco pode se valer de prova emprestada, produzida em outro processo administrativo fiscal ou mesmo processo judicial, inclusive em processo criminal. Não há necessidade de que a prova do Processo Administrativo Fiscal seja produzida por Auditor-Fiscal da Receita Federal. Peças incidentais em língua estrangeira, as quais não criaram qualquer dificuldade para a defesa do recorrente, estando, ressalte-se, nos pontos que interessam à solução da presente lide, traduzidas para vernáculo nos ofícios e laudos da Polícia Federal, não inquinam de nulidade o lançamento em debate. 1º CC. / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-17.029 em 07.08.2008. Publicado no DOU: 18.11.2008.

IMPOSTO DE RENDA. LANÇAMENTO. PROVA EMPRESTADA. FISCO ESTADUAL. ARTIGO 199 DO CTN. ART. 658 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA (ART. 936 DO RIR VIGENTE) 1. O artigo 199 do Código Tributário Nacional prevê a mútua assistência entre as entidades da Federação em matéria de fiscalização de tributos, autorizando a permuta de informações, desde que observada a forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio 2. O art. 658 do Regulamento do Imposto de renda então vigente (Decreto nº 85.450/80,

atualmente art. 936 do Decreto nº 3.000/99) estabelecia que "são obrigados a auxiliar a fiscalização, prestando informações e esclarecimentos que lhe forem solicitados, cumprindo ou fazendo cumprir as disposições deste Regulamento e permitindo aos fiscais de tributos federais colher quaisquer elementos necessários à repartição, todos os órgãos da Administração Federal, Estadual e Municipal, bem como as entidades autárquicas, paraestatais e de economia mista" 3. **Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, não se pode negar valor probante à prova emprestada, coligida mediante a garantia do contraditório.** (RTJ 559/265) 4. STJ - RESP - RECURSO ESPECIAL - 199500631385 - 05/08/2004 - SEGUNDA TURMA Espécie: RESP - RECURSO ESPECIAL - 81094. Data da Decisão: 05/08/2004. Data da Publicação: 06/09/2004.(grifos nossos)

Assim, com base no entendimento unânime dos Tribunais Superiores, judiciais e administrativos, e com amparo no princípio da verdade material são válidos os procedimentos com base em provas emprestadas de outro processo judicial ou administrativo, como no presente caso.

Conforme se observa do relato da D. Autoridade Fiscal, as provas que embasaram a autuação foram compartilhadas das investigações policiais, ou apuradas no curso da instrução do PAF, em respostas às intimações expedidas, de forma a revestirem-se da condição de litude suficiente ao deslinde da prática de infrações tributárias. Eventual discussão sobre as provas compartilhadas deverão ser analisadas, eventualmente, na esfera judicial e não no presente instrumento processual de apuração de infração tributária.

Logo, se conhecido, o argumento de defesa não teria o condão de viciar o procedimento e o lançamento tributário, como pretende o Recorrente.

Das Nulidades

O Impugnante alega existência de vícios que levam a nulidade do lançamento.

Antes de examinar as teses trazidas pela defesa, impõe-se destacar o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, que estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Também importa ressaltar os casos que acarretam a nulidade do lançamento, previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

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.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Analisando o tema nulidades, a Professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6º ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o “*princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito*”.

No mesmo sentido, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa M. Lopez (Processo Administrativo Federal Comentado, Dialética, São Paulo, 2002, pp. 413, 426) afirmam que “*é inútil, do ponto de vista prático, anular-se ou decretar a nulidade de um ato, não tendo havido prejuízo da parte*”. E, ao examinar este dispositivo do Decreto 70.235/72, continuam:

“É preciso (...) examinar, no caso concreto, se o vício defensivo prejudica a ampla defesa como um todo, ou não. Para Ada Pellegrini Grinover (na obra citada), “há nulidade absoluta quando for afetada a defesa como um todo; nulidade relativa com prova de prejuízo (para a defesa) quando o vício do ato defensivo não tiver esta consequência”. Neste caso, o vício pode ser sanado. Segundo a autora, “o vício ou inexistência do ato defensivo pode não levar, como consequência necessária, à vulneração do direito de defesa, em sua inteireza, dependendo a declaração de nulidade da demonstração do prejuízo à atividade defensiva como um todo.”(p 425).

Da fase oficiosa do Procedimento Fiscal.

É de se observar que o procedimento fiscal é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Nessa fase, o Fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Como, ainda, não há processo instaurado, mas tão-somente procedimento, não cabe falar em direito de defesa.

Antes da impugnação não há litígio, não há contraditório ou direito à ampla defesa e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco.

O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

Nesse sentido, a Autoridade Fiscal pode valer-se de algumas peças processuais e sobrepô-las, sem que com isso advenha qualquer irregularidade, arbitrariedade ou nulidade ao feito.

Soma-se a isso, o entendimento sumulado do CARF:

Súmula CARF nº 46:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Quanto à alegação de falta de fundamentação da Decisão de Piso, a simples leitura do Acórdão de 1ª Instância afasta a nulidade apontada.

No mais, examinando os autos, observa-se que o Recorrente bem pode defender-se da autuação e, agora, da decisão de 1ª instância.

Extrai-se do Acórdão de Piso:

Voto

DECADÊNCIA

5. No que se refere ao pleito pela decadência, o Código Tributário Nacional, ao dispor sobre as hipóteses de extinção do crédito tributário, previstas no seu art. 156, cuida, no Capítulo IV, Seção IV, das modalidades de extinção diversas do pagamento, contemplando o instituto da decadência com as disposições contidas no, a seguir transcrito, art. 173:

(...)

6. De disposição expressa de lei decorre, portanto, o estabelecimento do termo inicial para a contagem do prazo decadencial tributário, que, como regra geral, está bem definido no inciso I do transcrito artigo 173.

7. Todavia, considerando que, a despeito do que determina o art. 142 do CTN, grande parte dos tributos e contribuições administrados pela SRF condiciona-se à sistemática de recolhimento ou pagamento em que o sujeito passivo está obrigado a satisfazer os respectivos créditos sem prévio exame da autoridade administrativa, tem-se por imprescindível à definição dos termos iniciais para a contagem do prazo decadencial de cada tributo ou contribuição as disposições contidas no art. 150 desse Código, em especial, o seu parágrafo 4º, que estabelece, *ipsis litteris*:

(...)

8. Observe-se, pois que, neste caso específico, na definição do termo inicial do prazo de decadência há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de se antecipar à atuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente. Mas, segundo o § 4º, a sistemática do art. 150 não se aplica se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Logo, a decadência será contabilizada pelo que prescreve o art. 173, I, do CTN.

9. No caso em exame, e em relação ao ano calendário 2006, contados cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, contados cinco anos a partir de 1º/01/2008 o direito de lançar decairia em 31/12/2012. Como ciência da exação foi dada em 20/03/2013 (fl. 106), encontrava-se extinto o direito da Fazenda Pública de cobrar o tributo relativo às infrações cometidas em 2006.

MULTA AGRAVADA

10. Para os Exercícios 2007 a 2011, anos calendários 2006 a 2010, o contribuinte declarou deduções de despesas com instrução; despesas médicas; de contribuições Previdenciárias e FAPI e pagamento de pensão judicial. Ao final de diligências em que foi intimado a apresentar os comprovantes se constatou que eram despesas fictícias. Tendo em vista que, ao cometer esta reiterada prática procurou afastar-se da tributação por meio ilegal resta clara a prática de sonegação fiscal. A este comportamento, através dos quais o sujeito passivo ensaia livrar-se da tributação, a legislação nomeia de sonegação e prevê multa mais gravosa.

11. O inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, prescreve que multa de 150% acompanhará a cobrança de tributos omitidos: “nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64”. A Lei n.º 9.430, de 1996, não se referiu apenas à fraude propriamente dita, como seria se citasse somente o art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964. Sendo assim, a figura definida no inciso I do art. 71 desta Lei, que vem a ser a sonegação, faz parte do grupo de situações que a Lei n.º 9.430, de 1996, identificou genericamente como de evidente intuito de fraude.

(...)

12. Acerca do questionamento da falta da descrição dos fatos e da falta de documentos e relatórios anexos ao auto de infração, cabe a explanação que se segue.

13. Certamente, a descrição dos fatos é um dos requisitos essenciais do auto de infração, para que este, como ato jurídico, possa produzir efeitos jurídicos. Contudo, da análise do caso vertente, não merece prosperar a tese exarada pela defesa.

14. Não se consegue vislumbrar qualquer defeito no auto de infração quanto à falta da descrição dos fatos que se encontram descritos em campo próprio dos documentos de fls. 53/66, em linguagem de fácil leitura e entendimento. O enquadramento legal constante do auto de infração traz todos os elementos para a identificação dos mandamentos desobedecidos. E mais, os documentos, relatório e demonstrativos a que se refere o auto de infração na sua primeira página estão acostados às fls. 03/52.

15. É uma falácia, portanto, da fiscalizada em pretender tornar nula a exigência tributária, por cerceamento do direito de defesa e prática de coação. Deve-se destacar que, de acordo com o artigo 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, a fase litigiosa do procedimento somente se instaura com a impugnação do contribuinte ao ato administrativo do lançamento.

16. Atende-se, assim, ao que dispõe o artigo 5º, inciso LV, da Contribuição Federal de 1988, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. É nesse sentido que o artigo 50 do citado Decreto somente admite a caracterização de cerceamento do direito de defesa como causa de nulidade quando se tratar de decisões e despachos e não contra atos administrativos, como a lavratura do auto de infração.

17. Apresentada a impugnação na Delegacia da Receita Federal de Julgamento – primeira instância administrativa – ela será apreciada pela autoridade julgadora, que verificará os fatos, as provas produzidas e o direito aplicável, proferindo decisão e solucionando a lide instaurada. A atuada, no presente caso, consciente do seu direito, utilizou-se desse expediente, apresentando sua impugnação ao feito fiscal, não se verificando, pois, qualquer ofensa ao princípio do contraditório ou prática de coação.

18. Com referência à alegação de confisco, ressalte-se que a vedação do art. 150, IV da Constituição Federal dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas. Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de instituição do tributo ou de determinação da multa a ser aplicada no caso de falta de recolhimento.

19. No que diz respeito à denúncia anônima, os precedentes judiciais apontam no sentido de que ela, por si só, não pode ser o veículo propulsor único para a instauração de inquérito policial ou de medidas cautelares judiciais (interceptação telefônica, quebra de sigilo bancário ou fiscal e busca e apreensão) sendo necessária a realização de uma investigação preliminar para averiguar se os fatos, narrados na denúncia anônima, são materialmente verdadeiros (HC 84.827/TO STF; HC 98.345/RJ, STF; HC 111.543, STF; HC 204.778/SP, STJ; HC 190.334/SP, STJ). No processo administrativo fiscal não pode ser diferente. Neste sentido intimou-se o contribuinte a apresentar comprovantes das inúmeras deduções que por anos seguidos vem apresentando à Receita Federal. O que poderia redundar (e redundou) em uma autuação fiscal ou num processo criminal é a constatação, no bojo desta diligência, como foi o caso, de que se trata de um crime materialmente

comprovado. Desta forma, uma vez vencida a etapa da sua criação, não configura confisco a aplicação da lei tributária.

Destacamos, também, a jurisprudência administrativa:

(...)

20. Destacamos que, dentro do prazo decadencial, a Administração pode revisar o ato administrativo do lançamento. Desta forma, antes de vencidos os cinco anos previsto no art 173 do CTN, e segundo o art. 145, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude (inciso III) de iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

21. Conclui-se, por fim, não ter se configurado quaisquer das hipóteses de nulidade previstas nos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972 nos autos. Pelo contrário, não se consegue vislumbrar qualquer vício que comprometa a validade do lançamento, motivo pelo qual voto no sentido de não acatar as preliminares suscitadas pela autuada e, no mérito, julgar o lançamento procedente em parte, exonerando a cobrança dos valores do período de apuração (2006) alcançado pela decadência.

Concluindo, todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e **inexistindo prejuízo à defesa**, não se há de falar em nulidade do auto de infração ou da Decisão de Piso seja por cerceamento à defesa, por vício no devido procedimento fiscal, falta de justa causa ou ausência de fundamentação jurídica.

Do mérito

O Recorrente busca o cancelamento da autuação.

Vejamos o que constou do Relatório Fiscal:

Com o objetivo de comprovar a relação de dependência entre o contribuinte e as pessoas elencadas como seus dependentes nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física dos anos-calendários de 2006 a 2010 o contribuinte apresentou os documentos abaixo relacionados, que confrontados com os dados declarados em DIRPF receberam o seguinte tratamento:

Sopesando a defesa apresentada face à autuação, o Colegiado de Piso declarou a decadência parcial (apenas para o ano-calendário de 2006) e manteve a autuação e a qualificadora da multa.

O Recorrente pede o cancelamento da autuação, mas não apresenta mínimos elementos ou provas a contrapor a conclusão da Autoridade Lançadora, no sentido da dedutibilidade indevida de valores da base de cálculo do IRPF nos anos-calendário objeto de fiscalização.

Em sede recursal, além das alegações de nulidade, apenas apresenta inconformismo com relação à qualificadora da multa.

O mero pedido de cancelamento do lançamento não basta a desconstituir o conjunto probatório que lastreou a constituição do crédito tributário.

É fato que, instado a comprovar a legalidade das deduções apresentadas nos ajustes anuais, o Recorrente apresentou poucos documentos, estes devidamente considerados pela Autoridade Lançadora.

Verificada a utilização de mecanismos de dedução da base de cálculo do IR, compete ao Recorrente comprovar a legalidade das deduções, restando ao contribuinte o ônus da prova.

Desta forma, sem mais elementos, mister se faz manter a autuação pelos seus próprios fundamentos.

Da Multa Qualificada

A respeito da temática, a Autoridade de Lançadora assinalou que:

As diferenças apuradas entre os valores declarados e os escriturados correspondem ao período compreendido entre janeiro de 2006 a dezembro de 2010, evidenciando que não se tratava de lapso material, mas de uma conduta deliberada de deduzir despesas inexistentes.

Assim, tendo procedido de forma sistemática, durante todo o período abrangido pela ação fiscal, com objetivo que visava com essa prática, torna-se evidente a clara intenção de fraudar o Fisco por meio de ação dolosa prevista no inciso I, do art. 71, da Lei nº 4.502/64.

(...)

Portanto, tratando-se de dedução indevida de dependentes (art. 77, RIR/99), despesas médicas (art.80 RIR/99), despesas com instrução (art.81 RIR/99), despesas com pensão alimentícia (art. 78 RIR/99), despesas com Contribuição Previdenciária Complementar (art 74 RIR/99) e ao Fundo de Aposentadoria Programa Individual-FAPI (art.82 RIR/99), lavramos o presente Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física nos anos-calendário de 2006 a 2010, exercícios 2007 a 2011, com base no art. 73 do Decreto 3000, de 26/03/1999 (RIR/99), e de acordo com tabelas de glosa de deduções acima detalhadas.

Houve aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre diferença do imposto, em razão de ter se configurado evidente intuito de fraude, conforme preceitua o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

(...)

Ademais, tendo em vista que, ao cometer a reiterada prática de declarar despesas dedutíveis fictícias, restou evidente o intuito de fraude por parte do contribuinte, foi formalizado processo nº 11522.720.547/2012-02 - Representação Fiscal para Fins Penais, uma vez que ficou demonstrada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram Crime Contra a Ordem Tributária, definido pelos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Examinado a defesa face à instrução processual, o Colegiado de Piso assinalou que:

10. Para os Exercícios 2007 a 2011, anos calendários 2006 a 2010, o contribuinte declarou deduções de despesas com instrução; despesas médicas; de

contribuições Previdenciárias e FAPI e pagamento de pensão judicial. Ao final de diligências em que foi intimado a apresentar os comprovantes se constatou que eram despesas fictícias. Tendo em vista que, ao cometer esta reiterada prática procurou afastar-se da tributação por meio ilegal resta clara a prática de sonegação fiscal. A este comportamento, através dos quais o sujeito passivo ensaia livrar-se da tributação, a legislação nomeia de sonegação e prevê multa mais gravosa.

Nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

A fraude ou a simulação fiscal pode dar-se 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. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, onde se utilizando subterfúgios escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Assim não fosse, todas as omissões de rendimentos ensejariam multa qualificada.

Na aplicação da multa qualificada de 150%, a autoridade fiscal deve subsidiar o lançamento com elementos probatórios que mostrem de forma irrefutável a existência destes dois elementos formadores do dolo, elemento subjetivo dos tipos relacionados nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, aos quais o § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430 de 1996 faz remissão. É, pois, esta comprovação nos autos requisito de legalidade para aplicação desta multa qualificada.

No presente caso, observa-se a inexistência de descrição mínima de ação simulatória/fraudulenta ou de dolo. Observa-se que a qualificadora da multa lastreou-se em conduta dita reiterativa, situação não descrita na legislação como causa ensejadora do aumento da penalidade.

A dedutibilidade da base de cálculo do IRPF (conduta infratora tributária) e a estratégia de defesa, por si só, não são suficientes para comprovar a existência de fraude, simulação e dolo.

É preciso que a autoridade fiscal descreva o comportamento doloso, a fraude/simulação em todas as suas vertentes e demonstre a sua utilização para a prática infratora. Assim restaria justificada a qualificadora da multa.

Em julgamento no CARF, o Conselheiro Relator (Acórdão n.º 1201-003.590 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 12/02/2020, Processo nº 10280.723086/2009-43 54) considerou que:

Como se vê, tanto na sonegação quanto na fraude há uma ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte vinculada ao fato gerador da obrigação principal. Tal conduta visa impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, no caso da sonegação, ou da ocorrência do próprio fato gerador, no caso da fraude. No conluio tem-se a prática tanto da fraude ou de sonegação mediante ajuste entre duas ou mais pessoas.

Importante observar, porém, que para a caracterização da sonegação, não basta uma simples conduta para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Faz-se necessária uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Ademais, os fatos devem estar minuciosamente descritos no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal) e acompanhado de robusto lastro probatório. Em resumo, para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos:

- conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros;
- conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal);
- conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso. 55.

O CARF tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas, no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo.

A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas CARF nº 14, 25 e 34:

Súmula CARF nº 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.

Súmula CARF nº 25 A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 34 Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010) jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, assim como o pagamento de estimativas mensais de IRPJ ou CSLL, atraem a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN.

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo, daí a importância de se observar o teor das citadas Súmulas CARF nºs 14, 25 e 34.

As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de aproveitar-se de deduções indevidas para reduzir a base de cálculo do IRPF, como é o caso de apresentação de documentos falsos, dentre outras.

A C. CSRF, em recente julgado (Acórdão nº 9202-009.488, de 28/04/2021), observou que:

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEDUÇÕES INDEVIDAS. MULTA QUALIFICADA

No caso de omissão de rendimentos e deduções indevidas, a reiteração da infração, por si só, não enseja a qualificação da penalidade, ausente a prova de ocorrência de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

No mesmo sentido, o Acórdão 9202-007.639, de 27/02/2019. Da fundamentação deste julgado, extrai-se que:

Já a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, respeitando assim o princípio da legalidade e a vontade do legislador. Uma vez que a literalidade do dispositivo legal ressaltou expressamente que para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999.

Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas evidentes do intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, que prevêm o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Pensar diferente levaria a ideia de que toda omissão de rendimentos, ou que a simples reiteração em anos subsequentes seriam caso de aplicação de multa qualificada, e se assim fosse, o próprio dispositivo legal deveria trazer essa previsão, contudo não o fez, justamente por que a simples realização da conduta “omissão de rendimentos” não caracteriza o intuito de fraudar.

E ainda, como bem salientou o acórdão recorrido, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de omissão de rendimentos, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das Declarações de Ajuste Anual, às infrações mais graves, em que seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude.

A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de omissão de rendimentos por presunção legal, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

E aqui peço vênias para me utilizar dos exemplos utilizados pelo relator do Acórdão 2102-01.296, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, o qual exemplifica que “não se pode reconhecer na simples omissão de rendimentos / receitas, a exemplo de omissão no registro de compras, omissão no registro de vendas, passivo fictício, passivo não comprovado,

saldo credor de caixa, suprimento de numerário não comprovado, acréscimo patrimonial a descoberto ou créditos bancários cuja origem não foi comprovada, tratar-se de rendimentos / receitas já tributadas ou não tributáveis, embora clara a sua tributação, que justifique a imposição de multa qualificada".

Isso ocorre por uma resposta muito simples. É porque existe a presunção de omissão de rendimentos, por isso, é evidente a tributação, mas não existe a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar. O motivo da falta de tributação é diverso. Pode ter sido, omissão proposital, equívoco, lapso, negligência, e até mesmo desorganização, etc.

Se a premissa da autoridade fiscal lançadora fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a exemplo da simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; da classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; da falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, da inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, da simples glosa de despesas por falta de comprovação ou da falta de declaração de algum rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Assim, tomando como base os dispositivos legais atinentes a fraude fiscal, tenho que salientar que foi escorreito o acórdão recorrido ao citar que seu conceito esta delineado na leitura conjunta da Lei 4.502/64 nos arts 71,72 e 73, Lei 9430/96 em seu artigo 44, e Decreto 3000/99, art. 957. Disso se depreende que juridicamente, entende-se por má-fé todo o ato praticado com o conhecimento da maldade ou do mal que nele se contém. É a certeza do engano, do vício, da fraude.

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente, pois, quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante.

A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

Considero que o intuito de fraude aparece de forma clarividente em casos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

E ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:

(...)

Tomando o art. 112 do CTN como diretriz da aplicação de penalidades tributárias, insta salientar que a aplicação da multa agravada não deve ser tida como regra, mas sim como exceção nos casos de exclusiva comprovação fraude

Conforme se observa, o relato fiscal não descreve suficientemente uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Os fatos não demonstram a utilização dolosa de documentos fraudulentos ou atos artificiosos.

Não descrito o conluio, a fraude, o dolo ou a simulação relativamente à infração tributária, entendo procedente a pretensão deduzida na defesa no que toca a redução da multa ao patamar mínimo de 75%.

Da Decadência

Relativamente à decadência da infração relativa ao ano-calendário de 2007 e 2008 observa-se que a contagem do prazo decadencial dependerá da situação em que o sujeito passivo estiver enquadrado:

a) com pagamento de Imposto – o prazo decadencial começa a contar da ocorrência do fato gerador; (art. 150, § 4º do CTN);

b) sem pagamento de Imposto e/ou nas hipóteses de dolo, fraude e simulação – o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

No caso dos presentes autos, a multa qualificada fora afastada, restando-nos verificar se houve pagamento de IR no período.

As Declarações de Ajuste Anual de 2007, 2008, 2009 e 2010 (considerando a declaração de decadência do lançamento relativo ao ano-calendário de 2006), acostadas a fls. 8 e ss, noticiam retenções de IR nos anos-calendário objeto de autuação.

Desta forma, o regramento legal aplicável ao caso é o inserto no art. 150, §4º, do CTN , ou seja, o termo inicial da contagem do prazo decadencial será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Assim, relativamente ao ano-calendário de 2007, o prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2008 expirando-se em 31/12/2012. Como a ciência do auto de infração deu-se em 20/03/2013 (fl. 106), resta decaído o lançamento relativamente ao ano-calendário de 2007. Os demais anos-calendário não foram atingidos pela decadência.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidade, de quebra de sigilo bancário, de prevaricação, e de impossibilidade na utilização de provas emprestadas, e na parte conhecida, em dar provimento parcial para afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a a 75%, e para declarar a decadência do lançamento relativamente ao ano-calendário de 2007.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly