



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720026/2014-04
ACÓRDÃO	2002-008.775 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PAULO ROBERTO BRUMATE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2011, 2012, 2013

RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO APÓS NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. DESCABIMENTO. SUMULA CARF N. 33.

A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde e antes de notificado o lançamento.

NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. SUMULA CARF Nº 2.

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

MULTA DE OFICIO QUALIFICADA

Fica mantida a imposição de multa qualificada de 150%. prevista no art. 44, inciso I. §1º da Lei 9.430/96. quando evidente nos autos a disposição do contribuinte em suprimir imposto devido por intermédio de declaração de deduções que sabia inexistirem em três anos consecutivos, enquadrando-se o procedimento, em tese. dentre as hipóteses tipificadas nos artigos 71. 72 e 73. da Lei nº 4.502. de 1964.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SUMULA CARF N. 28

O CARF não se pronuncia sobre controvérsias envolvendo Representações Fiscais para Fins Penais:

REGIMENTO INTERNO DO CARF - PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21/12/2023 - APLICAÇÃO DO ART. 114, § 12, INCISO I

Quando o Contribuinte não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida, esta pode ser transcrita e ratificada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das arguições relativas a inconstitucionalidade e Representação Fiscal para fins Penais, e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sateles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andre Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Henrique Perlatto Moura, Joao Mauricio Vital, Ricardo Chiavegatto de Lima, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. e ss.), interposto contra o Acórdão de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 119 e ss.) que considerou, por unanimidade de votos, improcedente a Impugnação do contribuinte apresentada diante de Auto de Infração (e-fls. 74 e ss.), lavrado pela constatação de Dedução Indevida de Previdência Privada/Fapi, Dedução Indevida de Dependente, Dedução Indevida de Despesas Médicas, Dedução Indevida de Despesas com Instrução.

Adota-se o Relatório da DRJ, abaixo transcrito, por esclarecer os fatos ocorridos.

Contra o contribuinte acima identificado, foi lavrado o Auto de Infração, fl. 74/89, de 31/01/2014, relativo aos anos-calendário 2010 a 2012, exercícios 2011 a 2013, que resultou em exigência do Imposto de Renda de R\$ 18.320,93 a ser acrescido da multa qualificada de 150% e dos juros legais.

...

No Relatório Fiscal, de fls. 67/73, o auditor fiscal responsável pelo procedimento presta os seguintes esclarecimentos:

A ação fiscal foi motivada por ter sido verificado, no Auto de Infração nº 19311.720202/2013-19, que o contribuinte informou dedução indevida, na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física do exercício 2010, ano-calendário 2009, a título de despesas com saúde de valores relativos à pessoa jurídica Coife Odonto – Planos Odontológicos, sendo que tal

empresa não presta serviço odontológico à pessoa física, mas somente a pessoas jurídicas.

O contribuinte foi alertado a retificar as declarações posteriores, caso houvesse deduções da Coife e também outras deduções indevidas, e que estaria sujeito à multa de ofício de 150% prevista no art. 44, §1º, da Lei 9.430/96 e no art. 957, II, do Decreto 3.000/99, incluindo as penalidades previstas na Lei 8.137/90, se houvesse novamente mesma a infração.

Como foi verificado, após o encerramento daquela ação fiscal, o interessado não retificou as declarações, e uma vez que aquelas dos anos-calendário 2010, 2011 e 2012 possuíam valores elevados de dedução, iniciou-se o presente procedimento fiscal.

Após três dias da ciência do início do ação fiscal, ocorrida em 25/10/2013, o contribuinte retificou as DIRPFs dos exercícios 2011, 2012 e 2103, nas quais excluiu todas as deduções para as quais não havia comprovação.

Essas declarações, no entanto, entregues em 28/10/2013, não possuem validade, pois a ciência do início do procedimento fiscal retirou do sujeito passivo a espontaneidade em denunciar as irregularidades, retificando as declarações, nos termos do art. 7º, §1º do Decreto 70.235/72.

No Termo de Início do Procedimento Fiscal, recebido pelo fiscalizado em 25/10/2013, foram solicitadas a comprovação do efetivo pagamento e/ou a prestação de serviços referente às despesas médicas e de instrução; o pagamento da contribuição à previdência privada e a relação de dependência das pessoas consignadas nas declarações.

Na resposta, de 05/11/2013, ele informou que houve erro de preenchimento das declarações, que estas foram retificadas e que o débito seria parcelado.

Como nenhum documento foi apresentado à fiscalização, esta emitiu o Termo de Intimação Fiscal nº 01, de 08/11/2013, recebido pelo fiscalizado em 14/11/2013, por meio do qual este foi reintimado a apresentar os documentos anteriormente requeridos, no entanto não se manifestou no prazo oferecido.

Concluiu a fiscalização que o contribuinte não se utilizou das deduções pleiteadas, bem como não foram efetuados os pagamentos correspondentes, ficando caracterizado o evidente intuito de fraude, visando reduzir o imposto devido nos exercícios 2011, 2012 e 2013.

Constam do Relatório Fiscal quadros informativos de cada uma das despesas glosadas por ano-calendário.

Em virtude da ocorrência de fatos praticados pelo contribuinte que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, a fiscalização formalizou Representação Fiscal para Fins Penais, acompanhada dos respectivos elementos de prova, que compõem processo apenso, nº 19311.7200227/2014-41, ao presente processo administrativo fiscal digital.

Cientificado do lançamento fiscal, em 12/02/2014, conforme Aviso de Recebimento, de fl. 93, apresentou o interessada impugnação, de fls. 96/104, em 10/03/2014, por meio de procuradores devidamente habilitados, fls. 106 e 109, afirmando, em síntese, que:

A fiscalização, de forma equivocada, presumiu que tudo o quanto declarado resta efetivamente fruto de maquinação ilícita do contribuinte tendente a suprimir tributos.

A ilação não se faz verdadeira, na medida em que o que há é efetivamente erro no preenchimento da declaração. Os deveres instrumentais atinentes ao imposto de renda são de produção complexa, principalmente para aqueles que não estão acostumados a produção de tais declarações.

A aplicação da multa de 150% representa equívoco da fiscalização que, por meio de um único golpe, acabou por atingir o princípio que veda a utilização de tributo com efeito de confisco, bem como acabou por utilizar de forma ilegal uma presunção que certamente não conduz à conclusão verdadeira.

Não se pode admitir que a multa se aproxime nessas proporções ao imposto devido, posto que acaba por ferir o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade e, por certo, os juros de mora somados ao principal, dissociam-se da finalidade punitiva e passam a proporcionar uma situação de vendeta estatal, que foge dos estritos limites do estado democrático de direito.

Após reproduzir jurisprudência em favor de sua tese, afirma que a multa não se coaduna com o quanto preceituado na Constituição Federal, afirmação que resta endossada pelos julgados transcritos do STF.

A inconstitucional multa ultrapassa o limite da punição ao contribuinte.

Reproduz doutrina acerca do conceito de multa moratória para depois afirmar que o princípio da razoabilidade tem sido aplicado em diversas demandas e tem recebido a sua devida importância como orientador nos processos de elaboração, interpretação e aplicação das normas, sobretudo no campo do direito público, onde está sempre havendo choques entre o direito individual e o interesse público.

A autoridade fazendária não pode aplicar normas que sejam consideradas excluídas do campo do que é racionalmente aceitável pelo senso normal das pessoas.

Na mesma senda, tem-se o quanto relacionado à presunção de que tudo lançado não passou de equívoco, de um erro que, em tese, não poderá ser verificado como fato típico para apuração da conduta do recorrente perante a Justiça Penal.

A Representação Fiscal para Fins Penais não deverá ser encaminhada na medida em que deve aguardar o desfecho do processo administrativo fiscal.

Por fim, requer o interessado que a impugnação seja julgada totalmente procedente, reconhecendo-se a inconstitucionalidade e ilegalidade da multa aplicada.

O acórdão guerreado foi exarado com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010. 2011,2012

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. GLOSA DE DEDUÇÕES. ALEGAÇÃO DE ERRO DE PREENCHIMENTO.

A alegação de erro de preenchimento das deduções na Declaração de Ajuste Anual não pode ser aceita, considerando que o interessado inseriu despesas que sabidamente não foram realizadas e que sabia serem inexistentes, e não retificou as declarações, mesmo após a fiscalização tê-lo aleitado para fazê-lo em procedimento fiscal relativo a ano-calendário anterior.

MULTA DE OFICIO QUALIFICADA

Fica mantida a imposição de multa qualificada de 150%. prevista no art. 44, inciso I. §1º da Lei 9.430/96. quando evidente nos autos a disposição do contribuinte em suprimir imposto devido por intermédio de declaração de deduções que sabia inexistentes em três anos consecutivos, enquadrando-se o procedimento, em tese. dentre as hipóteses tipificadas nos artigos 71. 72 e 73. da Lei nº 4.502. de 1964.

LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou atos normativos, prerrogativa esta reservada ao Poder Judiciário, sendo a autoridade fiscal mera executora de leis e a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

Os Auditores-Fiscais deverão formalizar representação fiscal para fins penais, perante o Delegado ou Inspetor da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, sempre que no exercício de suas atribuições identificarem situações que. em tese. configurem crime relacionado com as atividades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

A representação fiscal para fins penais será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera

administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Cientificado da decisão de primeira instância em 24/10/2014 (AR de e-fls. 128), o sujeito passivo interpôs, em 13/11/2014 (protocolo de e-fls. 130), Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, repisando seus argumentos impugnatórios.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro(a) Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

O litígio recai sobre constatação de Dedução Indevida de Previdência Privada/Fapi, Dedução Indevida de Dependente, Dedução Indevida de Despesas Médicas, Dedução Indevida de Despesas com Instrução, cf. valores iniciais do Auto de Infração, com a aplicação de multa e juros de mora atualizados.

Os argumentos preliminares e meritórios fundem-se na peça recursal e serão assim apreciados em conjunto.

Aponte-se que arguições de **ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária** não são apreciadas pelas Autoridades Administrativas de qualquer instância, pois as mesmas não tem competência para examinar a legitimidade de normas inseridas no ordenamento jurídico nacional. Destaque-se aqui a Súmula CARF nº 2, bastante elucidativa sobre tal questão e ressalte-se que tais argumentos não devem portanto ser conhecidos:

Súmula CARF nº 2:

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

De importância também o destaque do fato do CARF não se pronunciar sobre controvérsias envolvendo Representações Fiscais para Fins Penais, o que também afasta o conhecimento de tal matéria:

Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Tendo em vista que a parte recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do **art. 114, § 12, inciso I, do**

Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023, reproduz-se no presente voto **excertos da decisão de 1ª instância adotados como razões pertinentes** de decidir:

...

Alega o sujeito passivo que não teve a intenção de suprimir tributos e que ocorreu um erro no preenchimento das deduções em suas Declarações de Ajuste Anual, em face da complexidade dos deveres instrumentais.

Pelos argumentos apresentados na defesa, constata-se que o interessado tem ciência de que as deduções glosadas eram, de fato, indevidas, e tanto é assim que, após iniciado o procedimento fiscal, com a ciência do início da ação fiscal, em 25/10/2013, fl. 06, enviou declarações retificadoras dos anos-calendário 2010, 2011 e 2012. No entanto, estas não foram aceitas, em vista da perda de sua espontaneidade, na forma do art. 7º, inciso I, §1º, do Decreto nº 70.235/72.

Note-se que na tentativa de retificar suas declarações, o contribuinte excluiu inteiramente as deduções de previdência privada, despesas médicas e de instrução, restando apenas como dedução o valor relativo a um dependente, uma vez que o restante também foi excluído. No entanto, só o fez após ser intimado de novo procedimento fiscal contra ele direcionado.

Atente-se ainda para o fato de que o contribuinte sequer tentou argumentar acerca da dedutibilidade das deduções glosadas, tamanho o descabimento das despesas lançadas a este título.

Entendo que não há como prosperar a alegação de erro de preenchimento quando se trata de diversas deduções indevidas – previdência privada, dependentes, despesas médicas e de instrução – em três anos-calendário seguidos em valores elevados.

Ademais, como esclarecido pela fiscalização no relatório, de fls. 67/73, o contribuinte foi autuado anteriormente, por meio do Auto de Infração nº 19311.720202/2013-19, do ano-calendário 2009, exercício 2010, por ter incluído despesas com saúde inexistentes. Em pesquisa no sistema informatizado da Receita Federal do Brasil, constatou-se inclusive que o crédito apurado foi extinto pelo pagamento, não tendo o sujeito passivo se insurgido contra a glosa fiscal.

Assim, ao todo, em quatro anos consecutivos, foram inseridas deduções inexistentes nas Declarações de Ajuste Anual do interessado, não se podendo considerar, em face da reiteração da falta, que se tratou de mero erro de preenchimento. (ora grifado)

Importa, também, deixar claro ao contribuinte, que suas alegações no sentido de que o Auto de Infração tenha se baseado em meras presunções, são, para o caso em pauta, totalmente irrelevantes. A glosa decorreu, não da presunção de inidoneidade de recibos/notas fiscais e sim da ausência de qualquer prova da realização dos serviços e do efetivo pagamentos cujo ônus cabia ao interessado.

O fato de o contribuinte inserir em suas declarações de ajuste anual despesas que sabidamente não foram realizadas e que sabia serem inexistentes, bem como de tê-las mantido, porque não retificou suas declarações, mesmo após a fiscalização tê-lo alertado para fazê-lo, comprova sua intenção de reduzir imposto devido, quando ciente de todos os dispositivos legais que permitem deduções da base de cálculo do imposto, porque regularmente publicados e em vigor. Atente-se que não se pode alegar desconhecimento de lei em face do disposto no art. 3.º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942-Lei de Introdução ao Código Civil.

O procedimento do autuado vem a justificar a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista art. 44, § 1o. da Lei nº 9.430/1.996, com as alterações introduzidas pela Lei 11.488/2007, por ter sido verificado o evidente intuito do contribuinte de fraudar a legislação tributária.

A aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150% decorreu da descrição e incontestada comprovação da ação do contribuinte que, de forma reiterada, cometeu fraude tributária, ao inserir deduções inexistentes (fictícias) em sua Declaração de Ajuste Anual.

A Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, nos artigos 71, 72 e 73, dispõe que:

“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 ou o crédito tributário correspondente.

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

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

Os agentes públicos, sob pena de responsabilidade, devem aplicar ao lançamento de ofício as multas proporcionais que se fundamentam no interesse público. As multas têm como pressuposto a prática de uma infração tributária e como função a sanção pelo descumprimento da obrigação legal. A multa proporcional simples é imposta nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata.

Se apuradas quaisquer dessas infrações, identificando-se as hipóteses previstas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64, tem-se autorização legal para a imposição da multa exasperada.

Em consequência, sem reparos o feito fiscal, ficando mantidas as glosas e o respectivo lançamento.

No que tange à alegação de que a multa de ofício de 150% seria confiscatória, afrontando Princípios Constitucionais, impende repisar o que já é de conhecimento do impugnante, que a aplicação de multa é decorrente do cometimento de infração, tendo como finalidade a imposição de um gravame pelo descumprimento de dever legal. Configurada a hipótese de incidência, para alcançar seu fim, deve representar ônus significativamente maior, a fim de que as condutas em desconformidade com a legislação sejam desencorajadas.

A vedação constitucional quanto à utilização de tributo com efeito confiscatório dirige-se ao legislador, não ao aplicador da lei. No âmbito do Poder Executivo, deve a Autoridade Fiscalizadora apenas cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às infrações concretamente constatadas, sendo-lhe vedada a exclusão ou redução arbitrária de multas ou dos juros, sob pena de ser responsabilizada.

Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 (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.

...

Se, ainda assim, o contribuinte entende que existe inconstitucionalidade ou ilegalidade nas normas que amparam o lançamento fiscal, inclusive quanto à multa aplicada, deve procurar a instância judicial, que tem competência para apreciar a matéria. Nenhum efeito produziria essa apreciação na alçada administrativa, que, a teor do art 26-A do Decreto 70.235/72, está vedada de afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

...

Além disso, há que se alertar para o fato de que, em razão de se sujeitarem a permanente mutabilidade, não constituem fontes autorizadas de interpretação ou integração da legislação tributária, haja vista o disposto nos arts. 4º e 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, somando-se a isso o fato de que a interpretação

dada pelo impugnante a partir de determinado entendimento sobre o assunto não invalida outro.

Logo, não há nenhum reparo há ser feito no lançamento, o qual seguiu fielmente toda a legislação de regência.

Atente ainda o interessado que é **impertinente a aceitação da Declaração Retificadora** após o início da ação fiscal, diante do cristalino enunciado da Sumula CARF n. 33, abaixo apresentado:

Súmula CARF nº 33:

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Verifica-se portanto que, apreciados e afastados todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, não há motivo para retificação da Decisão *a quo* devidamente proferida.

Dispositivo

Isso posto, voto em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das arguições relativas a inconstitucionalidade e Representação Fiscal para fins Penais, e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima