



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

<b>Processo nº</b>	10120.724219/2012-37
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2802-003.116 – 2ª Turma Especial</b>
<b>Sessão de</b>	10 de setembro de 2014
<b>Matéria</b>	IRPF
<b>Recorrente</b>	RENATO FURTADO
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010, 2011

CARF. COMPETÊNCIA. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS. SÚMULA CARF N° 28. EXCESSO DE EXAÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. O CARF também não é competente para apreciar alegações sobre excesso de exação.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Hígido o lançamento que descreveu adequadamente a infração e cuja omissão de rendimentos é comprovada por meio da confirmação por parte do contribuinte de que recebeu as importâncias detectadas pela Fiscalização e não as informou nas Declaração de Ajuste Anual, sendo ineficaz Declarações Retificadoras apresentadas após o início do procedimento de fiscalização, ao desabrigo da espontaneidade.

IRPF. DEDUÇÃO. MOMENTO. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.

Somente são admissíveis as deduções pleiteadas no Ajuste Anual, o que impede admitir deduções somente pleiteadas na fase contenciosa.

MULTA. CONFISCO. SUMULA CARF N° 2.

A multa de ofício é prevista em lei. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária. Aplicação da Súmula CARF nº 2.

IRPF. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA DO CONTRIBUINTE. DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. ÔNUS DO FISCO. CONDUTA REITERADA. DOLO NÃO COMPROVADO.

Ainda que o contribuinte não tenha se desincumbido do ônus de provar as despesas consignadas em recibos, contra os quais há fortes indícios de inidoneidade, é do Fisco o dever de provar o dolo na conduta do contribuinte, do contrário a multa de ofício, embora cabível, não pode ser aplicada na modalidade qualificada. No caso dos autos, o Fisco não comprovou o dolo, notadamente porque tem prevalecido na jurisprudência do CARF que a prática da infração em exercícios seguidos não é suficiente para comprovar o evidente intuito de fraude que justifica a qualificação da multa.

#### MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A partir da vigência da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 2007) é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, independentemente da aplicação, relativamente ao mesmo período, da multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual.

Preliminar rejeitada. Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos REJEITAR as preliminares e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, exclusivamente, para afastar a qualificação da multa de ofício, bem como seu agravamento (outubro de 2009), nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 17/09/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jaci de Assis Júnior, German Alejandro San Martín Fernández, Ronnie Soares Anderson, Julianna Bandeira Toscano, Carlos André Ribas de Mello e Jorge Cláudio Duarte Cardoso (Presidente).

## Relatório

Contra o contribuinte em epígrafe foi emitido Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 44/70), referente aos exercícios 2010 e 2011, anos-calendário 2009 e 2010 (fls. 44).

A fiscalização se iniciou em 16/03/2012, com a ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal, no qual seguia em anexo relação nomes de pessoas físicas que declararam à Receita Federal do Brasil, terem pago serviço para o contribuinte, durante os anos calendários 2009 e 2010, para que os mesmos confirmassem ou não a prestação de serviço, bem como informar o mês em que ocorreu o recebimento.

Em resposta ao Termo de Início, foi devolvido o anexo a Termo de Início do Procedimento fiscal, preenchida e assinada, em relação ao Livro Caixa, o contribuinte limitou-se a entregar uma planilha informando o valor das despesas mensais, sem nenhum documento que ratificasse as informações prestadas.

Em 29/03/2012 foi lavrado Termo de Reintimação Fiscal nº 0125, por meio do qual foi solicitado o Livro Caixa com os documentos comprobatórios dos valores de receitas e despesas escriturados, o que não foi atendido.

O contribuinte apresentou Declaração retificadora dos anos calendários 2009 e 2010.

Contudo, de acordo com o §1º do Art. 7º do Decreto 70.235/72, a autoridade fiscal considerou que o contribuinte perdera a espontaneidade com a ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal, não cabendo a ele nenhum ato de confissão de dívida após esta data, motivo pelo qual as mesmas foram desconsideradas e foram utilizadas as Declarações originais, nas quais o contribuinte omitira por completo as receitas recebidas.

O lançamento exige (fls. 44/68):

- a) imposto acrescido de multa de ofício e juros de mora, decorrente de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física relativos ao trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório; e
- b) multa isolada de 50% pelo não recolhimento do imposto mensal obrigatório relativo aos mesmos rendimentos.

A multa de ofício é exigida no percentual de 150%, exceto em relação à omissão de rendimentos imputada no mês de outubro de 2009 em que se aplicou 112,5% (fls. 45).

A qualificada da multa foi motivada pela omissão reiterada de rendimentos (fls. 58).

O contribuinte impugnou com as alegações adiante resumidas:

Como preliminar alegou a nulidade do lançamento, posto que foi formalizado sob premissa de que o contribuinte não atenderá ao Termo de Reintimação nº 125, onde fora solicitado o Livro Caixa, todavia não teve ciência desse termo pois não foi notificado pessoalmente, bem como em virtude de cerceamento do direito de defesa devido à desconsideração das despesas com a clínica e não recebimento da DIRPF Retificadora, e por não possibilitar ao contribuinte identificar quais rubricas deram origem à infração.

No mérito, alegou que recebeu rendimentos de sua atividade como fisioterapeuta, de forma que a base de cálculo não pode ser o valor bruto e sim o valor após a dedução das despesas referentes ao funcionamento de sua clínica; que a DIRPF retificadora deve ser acatada e nela constam as despesas escrituradas no Livro Caixa; e que o fato de pagar o imposto mensal obrigatório em atraso ou estar em mora não autoriza o lançamento; agiu com

boa fé do contribuinte e é do Fisco o ônus de provar a infração; não houve prova de dolo; houve excesso de exação. Insurgiu-se, ainda, contra a Representação Fiscal para Fins Penais.

A impugnação foi indeferida sob a seguinte fundamentação, em síntese:

- a) houve a regular intimação no domicílio tributário do contribuinte;
- b) a motivação para o lançamento de ofício encontra-se perfeitamente delineada nos autos;
- c) a Retificadora foi entregue quando já não estava ao abrigo da espontaneidade;
- d) apesar de intimado para apresentar os Livros Caixa dos anos-calendário 2009 e 2010, limitou-se a anexar uma planilha, que diz ser seus Livro Caixa (fls. 32/39), patentemente diferente do documento apresentado na fase litigiosa (fls. 137/146 e 196/201); as supostas despesas ali lançadas estão totalizadas, isto é, não há qualquer detalhamento de quais são elas, muito menos, foi apresentada a comprovação documental que atestaria os montantes dos gastos ali registrados;
- e) não compete a esta instância de julgamento manifestar-se sobre questões não presentes no Lançamento, a exemplo de despesas de Livro Caixa, as quais sequer foram declaradas espontânea e tempestivamente nas DIRPF; não há como aceitar o que não foi pleiteado nas Declarações de Ajuste Anual; não bastasse isso, há dois documentos nos autos que o impugnante chama de “Livros Caixa” (fls. 32/39; 137/146 e 196/201): um foi apresentado durante a fase que precedeu a litigiosa; outro, junto com a impugnação. São documentos flagrantemente diferentes, maculando de forma peremptória sua habilidade probatória;
- f) nos lançamentos de ofício, a aplicação da multa e a incidência de juros de mora, com base na taxa SELIC, sobre o tributo não pago no vencimento ou pagamento a menor, foi estabelecida por lei, cuja validade não pode ser contestada na via administrativa; e
- g) O contribuinte deixou de recolher o imposto de renda mensal a que estava obrigado (Carnê Leão), o que justifica a exigência da multa isolada por estar prevista em lei.

A ciência do acórdão ocorreu em 29/09/2012 e o recurso voluntário foi interposto no dia 29/10/2012.

Após descrever os fatos, sustentar a tempestividade do recurso, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e do encaminhamento da Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal e resumir a fundamentação da decisão recorrida, em síntese, a peça recursal (fls. 295/356) veicula as seguintes alegações:

1. a decisão baseou-se em restritiva interpretação dos incisos I a III do §4º do art. 57 do Decreto nº 70.235/1972 e cerceou o direito de defesa ao não analisar documentos da impugnação, o que levaria à conclusão da necessidade de diligência para embasar o lançamento;

- CÓPIA*
2. nulidade do lançamento pois foi lavrado unicamente por que a autoridade fiscal considerou que o contribuinte não atendeu ao Termo de Reintimação Fiscal nº 125, que lhe solicitara o Livro Caixa, todavia o recorrente não teve ciência desse termo, uma vez que não foi notificado pessoalmente (fls. 40); assim, incidiu em outra causa de nulidade (também defendida como mérito) ao considerar somente as receitas e desconsiderar despesas necessárias à percepção dos rendimentos como fisioterapeuta e pela ausência de prova da omissão de rendimentos, em afronta aos art. 43 e 142 do Código Tributário Nacional – CTN.
  3. ilegalidade caracterizada pela não recebimento da DIRPF Retificadora e do Livro Caixa; não cabe interpretar literalmente o §1º do art. 147 do CTN;
  4. a revisão do lançamento é possível devido ao erro de fato, tal como nos precedentes apontados; não havendo razão para não admitir as retificadoras, o Livro caixa e a documentação comprobatória;
  5. o acórdão reporta-se a fatos estranhos aos autos, quando às fls. 276, refere-se à atividade notarial;
  6. o Auditor Fiscal desprezou a documentação apresentada quando o contribuinte foi intimado, pois a planilha de fls. 32/39 tem o mesmo teor das apresentadas às fls. 137/146 e 196/201; cita trechos do acórdão contido às fls. 276;
  7. o auto de infração está baseado em sofismas e não em provas, há provas materiais da existência do Livro Caixa, que indica os valores efetivamente recebidos e gastos mês a mês, o recolhimento atrasado ou a mora, não justifica considerar que os rendimentos foram omitidos; o ônus da prova é do Fisco e devem ser observados princípios do processo administrativo, tais como o da busca da verdade material e do informalismo; para desconsiderar o Livro Caixa e outros documentos, o Fisco deveria prova fraude, por meio de diligência acurada;
  8. agiu de boa fé;
  9. uso indevido da Representação Fiscal para Fins Penais
  10. as multas aplicadas foram indevidas, a falta de comprovação de fraude ou dolo leva ao expurgo da multa aplicada de 150%, uma vez que não houve omissão do recorrente em suas DIRPF dos exercícios 2009 e 2010 (*sic*); as multas de 50% e 150% representam confisco, cita precedentes que as limitam a 30%; e
  11. há excesso de exação, pois está sendo obrigado a defender-se da imputação de uma infração que não cometeu.

Ao final, o recorrente requereu diligência para apurar as informações prestadas na impugnação e produção de todos os meios de prova.

O processo foi distribuído a este Relator, por sorteio, durante a sessão de julho de 2014.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele deve-se tomar conhecimento.

### Das matérias alegadas cuja apreciação não é de competência do CARF

Não obstante, cabe ao CARF julgar a legalidade do lançamento, e não matéria criminal.

Aplica-se a Súmula CARF n° 28:

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.*

O CARF não é competente para apreciar as alegações alusivas à Representação Fiscal para Fins Penais. Também não tem competência para apreciar alegações sobre excesso de exação, posto ser matéria criminal (art. 316,§1º do Código Penal).

### Das Preliminares

A alegação de que a decisão baseou-se em restritiva interpretação dos incisos I a III do §4º do art. 57 do Decreto nº 70.235/1972 não dá ensejo a nulidade da decisão.

Os dispositivos questionados pelo recorrente foram interpretados em outro quesito, qual seja: a produção de todos os meios de prova admitidos em direito, após a impugnação.

Vejamos:

O impugnante requer provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, provas testemunhais, periciais, juntada de documentos, diligência, e outras que se fizerem necessárias no decorrer do presente recurso, sem exceção.

De plano, há que denegar a solicitação, pelas razões a seguir delineadas (destaques acrescidos):

*DECRETO N° 7.574/2011*

*Art. 56 A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 14 e 15)...*

*Art.57 A impugnação mencionará (Decreto nº70.235, de 1972, art. 16, com a redação dada pela Lei nº8.748, de 1993, art. 1º, e pela Lei nº11.196, de 2005, art. 113):*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida; IIa qualificação do impugnante;*

*III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

*IV - as diligências ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, bem como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito; e*

*V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.*

*§1º Considerase não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV.*

...

*§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*I- fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - refira-se a fato ou a direito superveniente; ou*

*III- destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

*§5º Considera-se motivo de força maior o fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir (Lei nº10.406, de 2002, art. 393).*

*§6º A juntada de documentos depois de apresentada a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas no § 4º.*

*§7º Os documentos apresentados após proferida a decisão deverão ser juntados, por anexação, aos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.*

Conclui-se dos excertos normativos acima transcritos que, na fase litigiosa, a oportunidade de carrear aos autos os documentos necessários à defesa, a fim de elidir o lançamento, é junto com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo quando demonstradas, fundamentadamente, as exceções expressamente previstas acima (art. 57, § 4º, incisos I, II, III).

A título de exemplo, meras alegações genéricas de impossibilidade ou dificuldade de produção de provas são incapazes de produzir o efeito pretendido, quando desacompanhadas de demonstração concreta da ocorrência de evento que, ou por sua imprevisibilidade e inevitabilidade, crie impossibilidade intransponível; ou reste demonstrada a ocorrência de questão superveniente; ou seja, tendente a confrontar questão trazida em momento posterior aos autos.

Nada disso restou evidenciado nos autos. (fls. 269/270)

Ademais, juízo de valor sobre questão probatória não enseja nulidade da decisão, no máximo é trecho da decisão que se desafia com o recurso voluntário.

Igualmente não há nulidade da decisão guerreada sob premissa de que cerceou o direito de defesa ao não analisar documentos da impugnação, o que levaria à conclusão da necessidade de diligência para embasar o lançamento.

O acórdão foi bem fundamentado quanto à impropriedade do uso de diligência para a produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer aos autos.

Vejamos:

No tocante às diligências/perícias requeridas, esclarece-se que tais medidas não se prestam à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a impugnação e deveriam conter, obrigatoriamente, os elementos indicados na legislação supracitada (inciso IV, do art. 57 acima colacionado).

Sobre a requisição de diligência para também comprovar a validade da documentação apresentada, igualmente é medida prescindível, pois constam dos autos todos os elementos necessários à Decisão, o que afasta a necessidade de qualquer das providências requeridas.

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADES – PERÍCIAS E DILIGÊNCIAS – CAPITULAÇÃO DO LANÇAMENTO – Porque o indeferimento ou deferimento do pedido de realização de perícia ou diligência depende do livre convencimento da autoridade preparadora julgadora, nos termos da processualística fiscal, o seu indeferimento não implica em nulidade da decisão, sobretudo quando os autos estão a demonstrar a sua prescindibilidade. (Acórdão nº 1071.975, de 07/01/1997)"*

Da exegese dos excertos legais acima colacionados, conclui-se que é perfeitamente possível a retificação da Declaração de Ajuste Anual, contudo, essa faculdade somente pode ser exercida enquanto não cientificado do procedimento de ofício o sujeito passivo. Em outras palavras, **a retificação de sua DIRPF requer uma ação espontânea e não pode ser motivada por ação prévia e correlacionada do Fisco.**

No caso concreto, o primeiro ato de ofício teve lugar com a eficaz entrega ao contribuinte do Termo de Início do Procedimento Fiscal, em 16/03/2012, onde lhe foram solicitados esclarecimentos e documentos diversos relacionados aos anos calendário 2009 e 2010 (fls. 12/15).

Contudo, segundo diz o impugnante, percebeu o seu contador que havia encaminhado as DIRPF originais de forma supostamente erradas. Assim, lançou valores de receitas tributáveis e despesas, a exemplo de Livro Caixa, nas Retificadoras **encaminhadas em 21/03/2012**, ou seja, 05 dias depois da ciência do procedimento fiscal em curso e já lhe devidamente cientificado.

Situados os fatos no tempo, verifica-se que espontâneo não mais estava e, portanto, não poderia efetuar qualquer retificação de sua Declaração. Correta, portanto, a desconsideração pelo Auditor Fiscal das DIRPF Retificadoras enviadas a destempo.

Não há cerceamento do direito de defesa em relação ao indeferimento do processamento das Retificadoras. O procedimento fiscal possui natureza inquisitória, visando à apuração do fato gerador. Não há, direito ao contraditório e à ampla defesa nessa fase. Somente após a ciência do Auto de Infração pelo sujeito passivo é que se instaura o processo administrativo fiscal, sendo franqueadas, então, amplas condições ao exercício da defesa.

Esclarece-se ainda que, após notificado o lançamento, somente a autoridade administrativa competente pode efetuar retificação de ofício de eventuais erros contidos na Declaração e apuráveis pelo seu exame (destaques acrescidos):

(...)

O suposto erro alegado nem mesmo restou evidenciado. Não há nos autos um elemento sequer indicativo de que equívoco escusável e que ensejaria correção de ofício pela autoridade administrativa. Ao contrário, há clara omissão de informações de forma contumaz, já que por dois exercícios consecutivos não declarou os rendimentos recebidos, como se verá adiante, tentando retificar suas DIRPF, justamente após a instauração do procedimento fiscal.

A invocação da não aplicação do §1º do art. 147 do CTN ao caso em tela é inócuia, haja vista a ciência prévia do procedimento fiscal em curso por parte do impugnante.

No que tange à questão dos Livros Caixa, assevera em vários pontos que não teve ciência da Reintimação Fiscal para apresentação da documentação e que suas despesas foram desconsideradas pelo Auditor Fiscal, que as glosou.

O tema *conhecimento das Intimações* já foi ultrapassado neste Acórdão, concluindo-se que o contribuinte teve ciência adequada de todos os Termos Fiscais que lhe foram encaminhados.

(...)

Dito isso, apesar de intimado para apresentar os Livros Caixa dos anos calendário 2009 e 2010, limitou-se a anexar uma planilha, que diz ser seus Livro Caixa (fls.32/39), patentemente diferente do documento apresentado na fase litigiosa (fls. 137/146 e 196/201), não se dignando a acostar um documento sequer comprobatório dos valores ali registrados.

Da mera observação desse “Livro Caixa”, nota-se que está em flagrante desconformidade com aquele mínimo que se esperaria de um Livro Caixa razoável e adequadamente escrutado. As supostas despesas ali lançadas estão totalizadas, isto é, não há qualquer detalhamento de quais são elas, muito menos, como já se viu, foi apresentada a comprovação documental que atestaria os montantes dos gastos ali registrados.

Para a legislação tributária, consequentemente para o Fisco, a questão da inabilidade probante da escrituração é objetiva.

Assim, não há que se falar em afronta ao princípio da presunção da boa fé nos contratos e negócios jurídicos, quando da suposta glosa de despesas, vez que o

impugnante **não as declarou em suas DIRPF!** O que houve foi mera e correta **desconsideração** objetiva do documento apresentado, ante a sua flagrante irregularidade escritural, conjugada com a não apresentação de documentação hábil e idônea das despesas nele totalizadas. (fls. 273/277).

Boa parte das alegações do recorrente sustenta-se na premissa de que não teve ciência da reintimação, posto que não foi intimado pessoalmente.

Todavia, essa premissa não se sustenta diante das normas do Decreto nº 70.235/1972 .

Acertadamente, o acórdão recorrido considerou que o contribuinte foi regularmente notificado do Termo de Reintimação nº 125.

A ciência se deu por via postal, em 04/04/2012, no domicílio tributário do recorrente, da mesma forma que foi efetivada a ciência do Termo de Início de fiscalização.

Nessa Reintimação foi solicitado apresentar o Livro Caixa que já houvera sido solicitado no termo de início e ainda os documentos comprobatórios das receitas e despesas correspondentes.

Essa reintimação não foi atendida.

Também com acerto não foram aceitas as DIRPF retificadoras apresentadas dias após a intimação.

O auto de infração foi formalizado, tendo como integrante o Termo de Verificação Fiscal, de forma a deixar adequadamente descrita a infração imputada ao contribuinte. Tanto assim foi que o mesmo apresentou defesa substancial.

O lançamento atendeu aos comandos do art. 142 do CTN. Não há qualquer nulidade.

As demais alegações compõem o mérito do litígio.

Do mérito

Deve-se ressaltar que as DIRPF que serviram de base para a autuação não contém qualquer valor para os rendimentos do contribuinte, bem como não contém qualquer informação sobre Livro Caixa.

O Livro caixa foi solicitado desde a expedição do Termo de Início de Fiscalização, do qual o contribuinte teve ciência em 16/03/2012.

O sujeito passivo não se exime de responsabilidade sob alegação de que confiou a terceiros a elaboração de sua DIRPF.

É preciso destacar que, por meio do Termo de Início de Fiscalização (fls. 23), o contribuinte foi intimado a apresentar (1) Livro Caixa; (2) comprovante dos rendimentos recebidos de pessoas físicas; e (3) preencher planilha inicialmente elaborada pela autoridade fiscal contendo nome e valores de uma série de pessoas físicas.

Ao atender à intimação, parcialmente, o contribuinte completou as planilhas confirmado ter prestado serviço, o valor recebido e o mês do recebimento (fls. 25/31), bem

como apresentou uma outra planilha que agregava o recebimento daqueles rendimentos por mês e indicava as despesas do mês (fls. 32/39).

Deu-se, então, a reintimação, para apresentar o Livro caixa e a documentação que daria suporte.

Reintimação desatendida, lavrou-se o auto de infração levando-se em conta unicamente que o contribuinte confirmou o recebimento dos rendimentos que a Fiscalização houvera levantado em trabalho prévio de coleta de informações dos pacientes.

É na Declaração de Ajuste Anual que o contribuinte exerce seu direito a deduzir despesas, sujeitando-se desta forma ao dever de comprovar à fiscalização quando intimado para tanto. Não é admitida a inclusão de deduções não pleiteadas na Declaração de Ajuste Anual. Nesse sentido são os acórdãos unânimes desta Turma Julgadora cujas ementas são transcritas abaixo.

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF  
Exercício: 2009*

*Ementa:*

**IRPF. MATÉRIA NÃO QUESTIONADA NA FASE IMPUGNATÓRIA. PRECLUSÃO.**

*Não havendo, na fase impugnatória, questionamento acerca da glosa da dedução com despesa de instrução, na fase recursal, essa matéria encontra-se preclusa.*

**INÍCIO DE AÇÃO FISCAL. PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. PERDA DA ESPONTANEIDADE.**

*O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo, somente se restabelece a espontaneidade se, transcorridos mais de sessenta dias, sem outro ato escrito de autoridade que dê prosseguimento ao procedimento fiscal. Assim, estando o contribuinte sob procedimento fiscal, a apresentação de declarações retificadoras é um ato ineficaz.*

**DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS.**

*Na apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física somente são dedutíveis as despesas com médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, efetuadas pelo contribuinte, relativas ao próprio tratamento e ao de seus dependentes, quando comprovadas com documentação hábil e idônea e incluídas na Declaração de Ajuste Anual apresentada à Administração Tributária e que serviu de base à autuação fiscal, sendo descabida a inclusão de deduções por meio de declarações retificadoras entregues após o início do procedimento fiscal e quando cessado os efeitos da espontaneidade. Recurso negado. (Acórdão 2802-00.819, de 12/05/2011)*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF  
Exercício: 2002, 2003*

*Ementa:*

**IRPF. DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO. ADMISSÃO NA FASE RECURSAL.**

*Tendo a glosa sido impugnada, a busca da verdade material e o princípio do formalismo moderado autorizam admitir a prova da dedução declarada no ajuste anual, ainda que na fase recursal, ausentes razões significativas para sua não aceitação.*

**IRPF. DEDUÇÃO. MOMENTO. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL.**

***Somente são admissíveis as deduções pleiteadas no Ajuste Anual, o que impede admitir deduções somente pleiteadas na fase recursal.***

**IRPF. DEDUÇÕES.**

*Em relação aos dependentes e demais deduções declaradas no Ajuste Anual, uma vez comprovada com documentação hábil e idônea os requisitos de sua dedutibilidade, cabe afastar a glosa. Recurso provido em parte. (Acórdão nº 2802-01.425, de 12/03/2012)*

Destarte, fica prejudicada a apreciação das demais alegações do recorrente.

Não se pode compartilhar de entendimento que possibilite aos contribuintes, pleitear deduções e apresentar Livro Caixa somente quando lhes for conveniente e quando ao Fisco já tiver transcorrido prazo decadencial para constituir crédito tributário.

O Livro caixa somente foi apresentado na impugnação.

Não há evidências, neste autos, de que tenha havido erro de fato do contribuinte, portanto, também não se trata de equívoco na interpretação do §1º do art. 147 do CTN e nem há razão outra para admitir a dedução.

A dedução é uma faculdade, sujeita a regras.

Diante do contexto dos autos, não há violação às normas instituídas no art. 43 e 142 do CTN.

As DIRPF retificadora encaminhadas cinco dias após a ciência do Termo de Início de Fiscalização são ineficazes, pois não agia espontaneamente. Não há ilegalidade nisso.

O acórdão não se reporta a fatos estranhos aos autos, quando às fls. 276, refere-se à atividade notarial. Ali tão somente foi desenvolvida argumentação sobre a legislação alusiva à dedução de despesas do Livro Caixa, do geral para o particular, culminando com a apreciação do caso concreto.

Não é correto afirmar que o Auditor Fiscal desprezou a documentação apresentada quando o contribuinte foi intimado, pois o atendimento foi parcial, o que levou a uma reintimação em que se exigiu o Livro Caixa e a documentação comprobatória, uma vez que a mera listagem não tem força para fins de dedução.

É improcedente a alegação de que o auto de infração está baseado em sofismas e não em provas, pois as planilhas devolvidas preenchidas à Fiscalização em confronto com as DIRPF comprovam a omissão de rendimentos.

Salvo quanto à qualificação da multa, o lançamento não se apóia em dolo, portanto é irrelevante a alegação de que o recorrente agiu de boa fé.

#### Das multas

Não há discriminação do fundamento para aplicação da multa de 112,5%, todavia, consta no respectivo demonstrativo (fls. 56) que seu enquadramento legal foi o art. 44, inciso I e §2º da Lei 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei 11.487/2007.

O atendimento parcial ao Termo de Início possibilitou o lançamento, não havendo razão aparente para que somente para outubro de 2009 tenha sido aplicada a multa de 112,5% que corresponde ao agravamento pelo não atendimento à Fiscalização.

#### Agravamento que deve ser afastado.

A qualificação exige a prova do dolo por parte do Fisco, contudo, a autoridade fiscal fundamentou a qualificação da multa, exclusivamente, na conduta reiterada em mais de um exercício.

Não cabe a este Colegiado perquirir outras razões, mas tão só verificar se a qualificação deve ser mantida pelos fundamentos contidos no lançamento.

A autoridade fiscal baseou-se na reiteração da conduta em exercícios seguintes como prova do evidente intuito doloso, porém a jurisprudência do CARF tem considerado que a conduta reiterada não é suficiente para qualificar a multa de ofício, como se exemplifica pelos precedentes abaixo, da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF.

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2000, 2001, 2002 MULTA QUALIFICADA - REQUISITO - DEMONSTRAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A qualificação da multa de ofício, conforme determinado no II, Art. 44, da Lei 9.430/1996, só pode ocorrer quando restar comprovado no lançamento, de forma clara e precisa, o evidente intuito de fraude. A existência de depósitos bancários em contas de depósito ou investimento de titularidade do contribuinte, cuja origem não foi justificada, independentemente da forma reiterada e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada. MULTA AGRAVADA - NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS - IMPOSSIBILIDADE - Quando se intima o sujeito passivo a apresentar provas que a lei define como de responsabilidade dele e que se consubstanciam nos meios hábeis à conformação ou não da presunção, a não apresentação destas provas tem por única decorrência ter-se por verdade aquilo que a hipótese legal presume, não sendo suficiente para o agravamento da penalidade.(acórdão 9101-001.615, de 16/04/2013) (grifos acrescidos)*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001 IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA E/OU ELEVADO MONTANTE MOVIMENTADO. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO. De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinqüenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastro à sua empreitada a simples reiteração da conduta e/ou o volume/montante da movimentação bancária do contribuinte, fundamentos que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado. (...) (grifos acrescidos) (acórdão 9202-002.653, de 24/04/2013)*

*IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GLOSAS DESPESAS MÉDICAS, PENSÃO, DEPENDENTES E INSTRUÇÃO. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA. IMPOSSIBILIDADE AGRAVAMENTO. De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinqüenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a aplicação da multa qualificada, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastro à sua empreitada a simples reiteração da conduta, fundamento que, isoladamente, não se presta à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado. Recurso especial negado. (acórdão 9202-002.341, de 24 de setembro de 2012, no mesmo sentido o acórdão 9202-002.340, de mesma data). (grifos acrescidos)*

*IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2002, 2003, 2004 IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONDUTA REITERADA. MULTA QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE. A apontada conduta reiterada de pessoa física nos exercícios de 2002, 2003 e 2004, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996. Precedentes da 2ª Turma da CSRF. RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL. COMPROVAÇÃO COM DOCUMENTOS DIFERENTES DE NOTAS FISCAIS E DOCUMENTOS OFICIAIS. POSSIBILIDADE. É admitida a comprovação de receitas da atividade rural com documentos diversos daqueles usualmente utilizados para esse fim, como ocorreu no presente caso, posto que comprovada está a receita oriunda de venda de gado. Mesmo admitindo a comprovação de receitas da atividade rural com documentos diversos daqueles usualmente utilizados para esse fim, o contribuinte não logrou êxito nesta comprovação.*

*Pelo contrário, o fisco promoveu a glosa das receitas de atividade rural com a venda de cereais porque comprovou que o recorrente não exerceu a referida atividade em decorrência da inexistência das despesas necessárias e imprescindíveis à alegada produção agrícola. Recurso especial da Fazenda Nacional negado. Recurso especial do Contribuinte provido em parte. (acórdão 9202-002.361, de 25 de setembro de 2012). (grifos acrescidos)*

Enfim, o Fisco não se desincumbiu do dever de provar o dolo, o que justifica manter a omissão desqualificar a multa, exigindo-a no patamar da multa de ofício regular (75%).

O requerente alega existência de confisco em razão não só do percentual de cada uma delas, como do quanto representam quando em confronto com o valor lançado a título de imposto. Não só o princípio do não-confisco é dirigido aos tributos e não às multas, como a alegação entra no âmbito de aferição de constitucionalidade de lei, o que é defeso aos Órgãos administrativos.

Trata-se de matéria objeto da súmula nº 2 deste Conselho:

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

A este Conselho compete o controle da legalidade dos atos administrativo e não da constitucionalidade das leis.

Da multa isolada de 50%

Por se tratar de ano-calendário 2009 e 2010, a matéria é regida pela Lei 9.430/1996 com a redação dada pela Lei 11.488, de 2007 e foi apropriadamente contemplada no Acórdão 2202-002.435, de 17/09/2013, cujo fundamentação do voto condutor é adotada como razão de decidir.

A Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, instituindo a hipótese de incidência da multa isolada no caso de falta de pagamento do carnê-leão.

O Art. 44 passou a ter, então, a seguinte redação:

*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)*

*II- de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido*

*apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída 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)*

*[...]§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I- prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II- apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*III- apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

Como se vê, diferentemente do que se tinha antes, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 passou a prever as duas penalidades: a primeira, de 75%, no caso de falta de pagamento ou pagamento a menor de imposto; a segunda, de 50%, pela falta de pagamento do carnê-leão.

Assim, a ressalva antes existente à aplicação simultânea das duas penalidades deixou de existir.

Aliás, a questão nunca foi a impossibilidade jurídica de incidência concomitante de duas penalidades, mas a falta de previsão legal de incidência das duas multas, calculadas sobre a mesma base. Pois bem, a Lei nº 11.488, de 2007, criou esta previsão legal.

Assim, em conclusão, entendo devida a multa isolada, para os anos-calendário de 2007 e 2008, independentemente da aplicação da multa pela falta de recolhimento do imposto devido quando do ajuste anual.

**Não há previsão legal para exigir a multa de ofício e a isolada em percentuais menores.**

Diante do exposto, deve-se REJEITAR as preliminares e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, exclusivamente, para afastar a qualificação da multa de ofício, bem como seu agravamento (outubro de 2009).

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso

CÓPIA