



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

Processo nº 10166.723214/2014-22
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2202-004.316 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrentes JOSE CARLOS DOS REIS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE. PORTARIA MF Nº 63, DE 2017. SÚMULA CARF Nº 103.

A Portaria MF nº63, de 09 de fevereiro de 2017 majorou o limite de alçada para interposição de recurso de ofício, que deixou de ser o valor estabelecido na Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008 (R\$ 1.000.000,00 - um milhão de reais), para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais). Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

No processo administrativo fiscal, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Outras irregularidades, incorreções ou omissões não implicam em nulidade do lançamento e podem ser sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

IMÓVEL CEDIDO GRATUITAMENTE. DEZ POR CENTO DO VALOR VENAL DO IMÓVEL. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL.

Constitui rendimento tributável, na declaração de rendimentos, o equivalente a dez por cento do valor venal de imóvel cedido gratuitamente, ou do valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU correspondente ao ano-calendário da declaração.

LUCRO PRESUMIDO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE TRIBUTOS. MAJORAÇÃO INDEVIDA DO LUCRO CONTÁBIL.

Ao apurar e escriturar tributos em valor menor do que o devido em face da legislação, a empresa optante pelo lucro presumido veio a majorar o lucro

contábil de forma artificial e indevida, com infração à legislação tributária. A parcela do lucro contábil distribuído aos sócios correspondente ao valor dos tributos que deixaram de ser contabilizados não se enquadra na não incidência prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, e devem ser oferecidos à tributação no ajuste anual.

IRPF. DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbindo deste ônus.

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Inexiste o dolo que autorizaria a qualificação da multa quando a conduta é estranha à relação tributária entre os sujeitos ativo e passivo.

Recurso de Ofício Não Conhecido

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, em função do novo limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Waltir de Carvalho, Dílson Jatahy Fonseca Neto, Virgílio Cansino Gil, Rosy Adriane da Silva Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Martin da Silva Gesto.

Relatório

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos nos autos do processo nº 10166.723214/2014-22, em face do acórdão nº 16-75.683, julgado pela 19ª Turma da Delegacia Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP1), em sessão realizada em 30 de janeiro de 2017, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

"Contra o sujeito passivo acima identificado foi lavrado o auto de infração de fl. 1043/1080, em 19/05/2014, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas dos exercícios 2009, 2010, 2011 e 2012, anos-calendário 2008, 2009, 2010 e 2011, respectivamente, no qual se exige imposto sujeito à multa de ofício de R\$ 1.186.670,79, além dos acréscimos legais previstos na legislação de regência, totalizando crédito tributário de R\$ 3.338.562,62 (demonstrativo à fl. 1081).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fl. 1061/1068, que é parte integrante do auto de infração, a ação fiscal foi realizada em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 01.1.01.00-2013-00707-3, abrangendo o período de 2008 a 2011, expedido no contexto da apuração de fraudes na entrega de Declarações do Imposto de Renda da Pessoa Física. A autoridade fiscal descreveu os fatos que motivaram a fiscalização, nestes termos (fl. 1061/1062):

O referido Mandado de Procedimento Fiscal foi expedido em decorrência de investigação levada a efeito pelo setor de pesquisa e investigação da Receita Federal do Brasil, que identificou um grupo especializado em “assessorar” contribuintes que buscavam incrementar os valores de imposto a restituir.

O esquema baseava-se essencialmente em informar nas declarações de imposto de renda da pessoa física pagamentos fictícios a terceiros. Estas despesas deduzidas da base de cálculo do imposto, reduziam o valor do imposto devido e conseqüentemente aumentavam o valor do imposto a restituir.

De acordo com o Relatório de Informação de Pesquisa e Investigação, elaborado pelo Escritório de Pesquisa e Investigação da 1ª Região Fiscal – ESPEI/1ªRF da Secretaria da Receita Federal do Brasil (fls. 510 a 522), tal esquema era realizado por Luís Joubert dos Santos Lima, conhecido por Dr. Santos e por mais algumas outras pessoas comandadas por ele, o qual cobrava pelo “serviço”, tanto para elaborar as declarações como também um percentual incidente sobre o valor de o imposto restituído indevidamente.

Diante disso, foi expedido, a pedido do Ministério Público Federal, Mandado de Busca e Apreensão pela juíza Pollyanna

Kelly Maciel Medeiros Martins Alves, da 12ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal (fls.507 a 509) para serem cumpridos nos endereços apontados no referido pedido. Referido mandado foi cumprido nos termos em que foram determinados, sendo apreendidos documentos e computadores, em residências e escritórios de pessoas que participaram da fraude tributária em diversas declarações de imposto de renda de vários contribuintes.

Dentre os documentos apreendidos foi encontrada uma relação de números de CNPJ válidos e de nomes das pessoas jurídicas que eram informados falsamente como beneficiários dos pagamentos nas declarações.

A identificação dos contribuintes que em princípio teriam se beneficiado do esquema, ocorreu, conforme relatório do ESPEI/1ª por meio de diversos cruzamentos de informações nos sistemas da Receita Federal do Brasil.

A partir daí, foi possível identificar os Protocolos da Internet – IP (protocolo de comunicações utilizado pelos computadores conectados à Internet) que eram utilizados para transmitir as referidas declarações.

Dessa forma, foram expedidos em torno de setecentos Mandados de Procedimento Fiscal, dentre eles o relativo ao contribuinte acima identificado, cujas respectivas declarações de imposto de renda, que apresentaram indícios de irregularidades, teriam sido transmitidas pelos IP's identificados pelo ESPEI/1ªRF.

A fiscalização teve início em 19/04/2013, quando o contribuinte tomou ciência (fl. 2/3) do procedimento fiscal e foi intimado a apresentar os documentos comprobatórios das deduções pleiteadas em suas declarações da pessoa física relativas aos exercícios de 2009 a 2012.

Posteriormente, o procedimento foi ampliado para incluir a verificação dos rendimentos isentos e não tributáveis e também omissão de rendimentos de aluguéis, tendo sido, ao final, apuradas as seguintes infrações à legislação tributária pela autoridade fiscal:

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA
OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS**

Omissão de rendimentos de aluguéis relativos aos prédios comerciais e residenciais objetos das inscrições: 4.788.340-5, 1.760.884-8, 1.760. 926 -7 e 1.727.209-2.

Fato Gerador	Valor Apurado R\$	Multa (%)
31/12/2008	324.832,45	150,00
31/12/2010	340.507,97	150,00
31/12/2010	367.920,14	150,00
31/12/2011	365.539,18	150,00

**RENDIMENTOS RECEBIDOS POR SÓCIOS DE EMPRESAS
OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE LUCRO
DISTRIBUÍDO (REAL, PRESUMIDO OU ARBITRADO) EXCEDENTE AO
ESCRITURADO**

Rendimentos pago a sócio ou acionista de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, excedente ao valor escriturado.

Fato Gerador	Valor Apurado R\$	Multa (%)
31/12/2008	698.489,14	150,00
31/12/2009	722.884,33	150,00
31/12/2010	638.510,10	150,00
31/12/2011	668.426,59	150,00

**DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (AJUSTE ANUAL)
DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS**

Redução da base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual com dedução a título de despesas médicas, pleiteadas indevidamente.

Fato Gerador	Valor Apurado R\$	Multa (%)
31/12/2009	2.988,05	75,00
31/12/2010	10.483,20	75,00
31/12/2011	22.775,32	150,00

**DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO (AJUSTE ANUAL)
DEDUÇÃO INDEVIDA DE PENSÃO JUDICIAL**

Redução da base de cálculo do imposto de renda apurado na Declaração de Ajuste Anual com dedução a título de pensão judicial, pleiteada indevidamente.

Fato Gerador	Valor Apurado R\$	Multa (%)
31/12/2008	39.000,00	150,00
31/12/2009	43.840,00	150,00
31/12/2010	46.600,00	150,00
31/12/2011	25.800,00	150,00

Cientificado do lançamento na data de 21/05/2014 (fl.1083/1084), o fiscalizado impugnou a exigência em 18/06/2014, por intermédio do instrumento de fl. 1086/1117, apresentado pelos seus procuradores regularmente constituídos (procuração à fl. 1118).

A impugnação se baseou, em síntese, nas seguintes razões de fato e de direito sustentadas na peça de defesa:

a) o impugnante contesta que haja qualquer tipo de relacionamento seu ou de suas declarações de IRPF com as pessoas citadas na investigação referida no Termo de Verificação Fiscal de fl. 1061/1068, ou mesmo da representação fiscal, processo nº 10166.723.563/2014-44;

b) o impugnante não manteve e nem mantém qualquer tipo de relacionamento com indivíduos citados na investigação referida no termo de verificação fiscal ou na representação fiscal;

Questões preliminares:

c) o lançamento seria nulo, porquanto a ação fiscal se estendeu de abr/2013 a mai/2014, sendo que o prazo regulamentar de conclusão dos trabalhos seria de em 60 (sessenta) dias, a não ser que a autoridade competente tenha promovido as respectivas prorrogações e que estas tenham sido informadas ao impugnante; o que não aconteceu;

d) ademais, no curso da fiscalização, o procedimento teria sido ampliado para incluir a verificação dos rendimentos isentos e não tributáveis e omissão de rendimentos de aluguéis, sem que outro MPF fosse expedido e cientificado ao impugnante;

e) uma vez que o impugnante não foi cientificado das prorrogações de prazo, se existentes, é certo que a autoridade fiscal não tinha autorização para prosseguir e concluir os trabalhos, faltando-lhe competência legal que implica em nulidade do procedimento;

f) um outro vício do procedimento, que importa no cerceamento do seu direito de defesa, seria o fato de o termo de verificação fiscal trazer informações no sentido de que foram expedidas várias intimações a terceiros, para que prestassem informações, com a consequente juntada de documentos diversos, sem que disso fosse dada a ciência ao impugnante;

g) a juntada de documentos obtidos junto a terceiros, sem que estes tenham sido trazidos, na época oportuna, até ao impugnante implicaria em vício de cerceamento do direito de sua defesa e por consequência, na anulação de todos os atos que se seguiram, até porque, trata-se de intimação incompleta;

h) o lançamento da omissão de rendimentos de alugueis (item 001 do autor de infração) também seria nulo, "uma vez que decorrentes de procedimentos alicerçados em dados e condutas inservíveis aos fatos noticiados";

i) a infração apontada se relaciona a imóvel cedido ao Posto Iticar Ltda., mediante contrato de comodato/locação gratuita, em relação ao qual foi arbitrado aluguel à razão de 10% do valor do imóvel, constante da guia do IPTU, arbitramento esse efetuado, segundo consta, com base no art. 49, parágrafo 1º, do RIR/99;

j) contudo, tendo a empresa ocupante do imóvel como sócio o impugnante, não há por que estabelecer aluguel em patamar muito superior àquele aceitável na cidade do GAMA, onde o índice médio não chega a 4% (quatro por cento) anual;

k) assim, os valores de arbitramentos que instruíram a cobrança são indevidos, eis que não atendem às disposições mínimas aceitáveis para casos semelhantes;

l) em situação semelhante, o Tribunal Federal da 4ª Região anulou um lançamento apurado na forma de arbitramento, onde o fisco fugiu do princípio da finalidade do referido procedimento

e buscou valores inservíveis como base de cálculo, em face da discrepância com a realidade;

m) para que o arbitramento abrangendo todos os imóveis tivesse condições de prevalecer como forma de cobrança do IRPF, deveria atender, no mínimo, aos ditames do art. 148 da Lei nº 5.172, de 1966;

n) não se pode confundir 'arbitramento' com 'arbitrariedade', e no caso presente, considerando as características de cada imóvel, sua localização, bem como a baixa taxa de ocupação na cidade do GAMA, com certeza o procedimento tendente a cobrança do imposto deve estar fundamentado em elementos idôneos e não apenas em percentual previsto para os casos de cessão gratuita;

Questões de mérito:

o) a infração apontada no item 001 do auto de infração (omissão de receitas decorrentes de aluguéis de imóveis) é insubsistente; ela não decorre de omissão comprovada, mas de um procedimento inicial de pesquisa junto a alguns locatários, linha de fiscalização posteriormente abandonada para, no prosseguimento, efetuar um arbitramento alcançando os anos calendários de 2008 a 2011;

p) o arbitramento foi totalmente injusto e ilegal, eis que o único parâmetro utilizado foi a aplicação do percentual anual de 10% sobre o valor de avaliação constante do cadastro do IPTU, muito embora dispusesse o fisco de várias outras informações, recibos e contratos, que atestam que o aluguel real é bem menor;

q) trata-se de parâmetro regulamentar aplicável apenas ao caso de cessão gratuita de imóvel e, por consequência, deve o referido levantamento fiscal ser considerado nulo por deficiência material, isto é, incorreção na apuração da base de cálculo do imposto;

r) para que pudesse prevalecer a cobrança, o fisco teria que promover um aprofundamento probatório, com relação aos créditos/ingressos;

s) o fisco, ao tipificar o fato gerador como omissão da receita, não pode fazê-lo através de uma mera "presunção iuris", mas de uma prova efetiva e cabal dos elementos que justificariam a omissão; a aquisição de renda deve ser devidamente comprovada, e não meramente presumida, como no presente lançamento ora impugnado;

t) a infração apontada no item 002 do auto de infração (omissão de rendimentos recebidos a título de lucro distribuído – real, presumido ou arbitrado – excedente ao escriturado) é insubsistente;

u) não está na responsabilidade do impugnante a conferência dos registros contábeis das empresas declarantes nem tampouco

o questionamento se estes cálculos estariam sendo considerados como corretos à luz da legislação comercial e tributária;

v) ainda que as declarações de rendas a título de lucros distribuídos não estejam em conformidade com a legislação, não caberia a imposição de multa agravada, já que o impugnante desconhecia totalmente a questão, até o momento da autuação; e a penalidade aplicável admitida só poderia ser a mínima legal, ou seja, aquela decorrente de mero atraso no pagamento;

w) a imputação de omissão de receitas pelo fisco apresenta-se inadequada e incorreta, pois refere-se a receitas declaradas pelo impugnante;

x) caso se confirme a incorreção de valor na distribuição dos lucros, e se essa distribuição ocorreu a maior, a solução não é a tributação da diferença, já que o impugnante teria como responsabilidade a devolução do valor pago a maior, para a empresa;

y) não sendo receita sua, o procedimento de tributação de valores pertencentes à empresa afigura-se incorreto e deve ser declarado improcedente;

z) ainda que tardia, a solução para a questão não é a tributação, mas a retificação das informações, trazendo os valores para aqueles que a legislação tributária considera como corretos;

aa) a glosa dos valores deduzidos a título de despesas médicas foi indevida, pois se tratam de despesas efetivamente incorridas e devidamente comprovadas por documentos idôneos, que foram apresentados para a fiscalização;

bb) ainda que alguma das despesas tivesse motivação regulamentar para sua exclusão, a imposição da multa de 150%, não teria motivação fundamentada na legislação constante da Lei nº 4.502, de 1964, c/c a Lei nº 9.430, de 1996;

cc) a glosa dos valores deduzidos a título de pensão alimentícia judicial foi indevida, pois a pensão foi instituída por sentença no Processo de Exoneração nº 2010.01.1.194715-2, da Sexta Vara de Família da Circunscrição Judiciária de Brasília, e os pagamentos foram efetivamente comprovados, mediante documentos entregues à fiscalização;

dd) ainda que no entendimento da autuante a glosa em questão fosse cabível, por determinação regulamentar, a penalidade aplicável só seria possível no seu grau mínimo, e não em 150%, como ocorreu;

ee) a situação descrita neste item de autuação não se refere a nenhuma hipótese daquelas previstas na Lei nº 9.430, de 1996, c/c a Lei nº 4.502, de 1964, que justificasse a aplicação de penalidade majorada; pelo contrário, trata-se de despesa efetivamente incorrida e comprovada, tanto pelo desconto nos

pagamentos de salário do impugnante, quanto pela determinação judicial;

ff) no tocante à penalidade de 150% aplicada em itens do lançamento, embora tenha previsão na legislação tributária vigente, não deve ser mantida, porquanto representa imposição de caráter confiscatório, porquanto subtrai do patrimônio do impugnante a possibilidade de pagamento sem a respectiva insolvência;

gg) ainda que devidamente prevista em regulamento, seja decorrente de decreto ou de lei ordinária, e mesmo que tais diplomas legais tenham sido recepcionados pelo sistema vigente, o dispositivo que trata da penalidade estará incompatível com a ordem constitucional, e portanto, torna-se ilegítima a cobrança, por representar o confisco vedado pelos mandamentos da Lei Fundamental;

hh) nessa linha de raciocínio, reitera-se a Súmula nº 25 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no sentido de que 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 art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Ao final, depois de citar farta doutrina e jurisprudência, a defesa solicitou o acolhimento das preliminares de nulidade suscitadas e o julgamento, quanto ao mérito, da improcedência da exigência. Requer ainda a realização de diligência para avaliação do valor real de locação do imóvel ocupado pelo "posto de gasolina".

Em decisão prolatada em 26/02/2015 no Acórdão 16-66.031 – 19ª Turma da DRJ/SPO, esta 19ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos de seus membros, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário, sendo R\$ 418.316,51 em imposto suplementar sujeito à multa de ofício de 150%; e R\$ 22.775,32 em imposto suplementar sujeita à multa de ofício de 75%.

Considerando o montante do crédito tributário exonerado na decisão de primeira instância, a presidente da turma de julgamento recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e com a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, por força de recurso necessário. O contribuinte, por sua vez, apresentou recurso voluntário em face da decisão de primeira instância.

Em sessão realizada em 20/09/2016, os membros da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), também por unanimidade de votos, declararam a nulidade parcial da decisão recorrida, porquanto, conforme

constou do voto do relator do Acórdão 220-2003.567 – 2' Câmara / 2' Turma Ordinária:

... a decisão de primeira instância contém um vício que merece ser reparado, pois foi omissa quanto ao pedido do Contribuinte para desqualificar a multa de ofício em relação à omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, na parte em que o lançamento restou confirmado pela DRJ.

Desta forma, estes autos retornaram à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), a fim de ser prolatada nova decisão suprindo a omissão apontada, nos termos do voto do relator do acórdão no Carf.

É o relatório."

Em novo julgamento, a DRJ de origem entendeu pela parcial procedência da impugnação apresentada pelo contribuinte, mantendo-se, assim, parcialmente o crédito tributário lançado, conforme demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSOLIDADO (em R\$)

EXERCÍCIO 2009	EXIGIDO	EXCLUÍDO	MANTIDO
IMPOSTO SUPLEMENTAR (sujeito à multa de 150%)	290.709,10	178.481,21	112.227,89
MULTA DE OFÍCIO - 150% (passível de redução)	436.063,65	267.721,82	168.341,83
TOTAL	726.772,75	446.203,04	280.569,71

EXERCÍCIO 2010	EXIGIDO	EXCLUÍDO	MANTIDO
IMPOSTO SUPLEMENTAR (sujeito à multa de 150%)	210.849,19	92.833,67	118.015,52
MULTA DE OFÍCIO - 150% (passível de redução)	316.273,79	139.250,50	177.023,28
IMPOSTO SUPLEMENTAR (sujeito à multa de 75%)	821,71	0,00	821,71
MULTA DE OFÍCIO - 75% (passível de redução)	616,28	0,00	616,29
TOTAL	528.560,97	232.084,17	296.476,80

EXERCÍCIO 2011	EXIGIDO	EXCLUÍDO	MANTIDO
IMPOSTO SUPLEMENTAR (sujeito à multa de 150%)	383.709,11	266.322,94	117.386,17
MULTA DE OFÍCIO - 150% (passível de redução)	575.563,67	399.484,40	176.079,26
IMPOSTO SUPLEMENTAR (sujeito à multa de 75%)	2.882,88	0,00	2.882,88
MULTA DE OFÍCIO - 75% (passível de redução)	2.162,16	0,00	2.162,16
TOTAL	964.317,82	665.807,34	298.510,47

EXERCÍCIO 2012	EXIGIDO	EXCLUÍDO	MANTIDO
IMPOSTO SUPLEMENTAR (sujeito à multa de 150%)	291.435,59	176.398,55	115.037,04
MULTA DE OFÍCIO - 150% (passível de redução)	437.153,38	264.597,82	172.555,56
IMPOSTO SUPLEMENTAR (sujeito à multa de 75%) ⁴	6.263,21	0,00	6.263,21
MULTA DE OFÍCIO - 75% (passível de redução)	9.394,82	4.697,41	4.697,41
TOTAL	744.247,00	445.693,78	298.553,22

Em razão do valor exonerado ser superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), foi interposto recurso de ofício.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com o resultado do julgamento apresentou recurso voluntário, às fls. 1.295/1.323, reiterando as alegações expostas em impugnação quanto ao que foi vencido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício foi apresentado haja vista que foi exonerado do lançamento fiscal o valor de R\$ 1.785.090,91, referente a tributo e encargos de multa, conforme verifica-se abaixo:

Período	Tributo/multa	Valor exonerado
Exercício 2009	tributo	R\$ 178.481,21
Exercício 2009	multa	R\$ 267.721,82
Exercício 2010	tributo	R\$ 92.833,67
Exercício 2010	multa	R\$ 139.250,50
Exercício 2011	tributo	R\$ 266.322,94
Exercício 2011	multa	R\$ 399.484,40
Exercício 2012	tributo	R\$ 176.398,55
Exercício 2012	multa	R\$ 264.597,82

TOTAL	R\$ 1.785.090,91
--------------	-------------------------

No entanto, a Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017 majorou o limite de alçada para interposição de recurso de ofício, que deixou de ser o valor estabelecido na Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008 (R\$ 1.000.000,00 - um milhão de reais), para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), vejamos o texto da recente Portaria:

Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017

(Publicado(a) no DOU de 10/02/2017, seção 1, pág. 12)

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ).

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição Federal e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Art. 3º Fica revogada a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Por oportuno, **salienta-se que a Súmula CARF nº 103 estabelece que o aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, vejamos:**

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Portanto, na presente data (sessão realizada em 04/10/2017) o limite de alçada vigente é superior ao valor exonerado pela julgamento da DRJ de origem, logo, não deve ser conhecido o recurso de ofício apresentado.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Delimitação da lide.

Em relação a dedução indevida de pensão alimentícia, a DRJ entendeu que a glosa procedida no lançamento é indevida, pelo que deverão ser restabelecidas as deduções glosadas. Em relação as demais infrações, embora a DRJ tenha reduzido o valor do lançamento, estas persistem e são objeto do recurso voluntário. Portanto, resta delimitada a lide.

Das preliminares de nulidade do lançamento.

No que tange às questões preliminares suscitadas pelo recorrente, cabe esclarecer que, em matéria de processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade caso não se encontrem presentes as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

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.

Pelo texto transcrito, observa-se que, no caso de auto de infração, há nulidade somente na hipótese de lavratura por pessoa incompetente, pois, por preterição de direito de defesa, apenas despachos e decisões a ensejariam.

Por outro lado, as irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59 não implicam em nulidade do lançamento e poderão ser sanadas, se o sujeito passivo restar prejudicado, como determina o art. 60 do mesmo Decreto:

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.

Assim, tendo sido o auto de infração lavrado por autoridade administrativa competente, e não se encontrando presente pressuposto algum dos dispostos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não se vislumbra a nulidade suscitada.

Da alegação de que a autoridade fiscal teria dado prosseguimento aos trabalhos após o prazo regulamentar de 60 dias, sem autorização.

O contribuinte sustenta a tese de que o lançamento seria nulo, porquanto a ação fiscal se estendeu de abril de 2013 a maio de 2014, período superior ao prazo regulamentar para conclusão dos trabalhos, que seria de 60 dias, sem que a autoridade fiscal tenha promovido as respectivas prorrogações.

Conforme o contribuinte, uma vez que ele não foi cientificado acerca de eventuais prorrogações de prazo, estaria demonstrado que a autoridade fiscal não tinha autorização para prosseguir e concluir os trabalhos, faltando-lhe por isso competência legal que, por sua vez, ensejaria a nulidade do procedimento.

Na época em que se iniciou a fiscalização, a execução de procedimentos fiscais no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil estava disciplinada pela Portaria nº 4.066, de 02 de maio de 2007, cujo art. 12 assim dispunha:

Art. 12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Os procedimentos relacionados à prorrogação do MPF eram tratados no art. 13 da referida portaria:

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

§ 1º A prorrogação de que trata o caput poderá ser feita por intermédio de registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, cuja informação estará disponível na Internet, nos termos do art. 7º, inciso VIII.

O parágrafo 1º do art. 13, acima transcrito, deixava claro que a prorrogação poderia ser feita de forma eletrônica, podendo o contribuinte consultar essa informação na Internet, por meio do código de acesso de que trata o inciso VIII do art. 7º da mesma Portaria:

Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

(...)

VIII - o código de acesso à Internet que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento fiscal, identificar o MPF.

No presente caso, o código de acesso para o MPF em questão é 13025262 (fl. 13). Pois bem, de posse desse código, o relator do acórdão da DRJ relata que procedeu à consulta no endereço eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil (<www.receita.fazenda.gov.br>), e constatou, conforme cópia de tela juntada à fl. 1222, que o MPF foi objeto de sucessivas prorrogações, tendo a última delas validade até 25/07/2014. Desta forma, ao contrário do que afirma o contribuinte, verifica-se que a ciência do auto de infração, em 21/05/2014 (fl. 1083), ocorreu dentro do prazo de validade do MPF.

Ressalte-se que, já no Termo de Início do Procedimento Fiscal de fl. 344/346 (ciência por AR à fl. 2/3), o contribuinte foi informado de que o acesso às informações acerca da identificação do procedimento e da eventual prorrogação do prazo para a sua conclusão se faria por intermédio da Internet, utilizando-se do código constante do MPF:

"O sujeito passivo poderá verificar a autenticidade do Mandado de Procedimento Fiscal, além de eventuais alterações e prorrogações, através do programa Consulta Mandado de Procedimento Fiscal, disponível na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, www.receita.fazenda.gov.br, onde deverão ser informados o número do CNPJ ou CPF, conforme o caso, e o código de acesso constante neste termo."

Verifica-se, assim, que, ao contrário do que afirma o contribuinte, não tinha a autoridade fiscal obrigação de expedir intimação para dar-lhe ciência das prorrogações, uma vez que essa informação estava disponível pela Internet, nos termos da legislação.

Em suma, não procedem as alegações do recorrente de que o auto de infração foi lavrado após expirado o prazo de validade do MPF.

Ressalte-se, de qualquer forma, e apenas como exercício de argumentação, que, mesmo que isso tivesse ocorrido, não haveria razão para anular o auto de infração, conforme se discorre a seguir.

Façamos, inicialmente, uma breve análise acerca das atividades relacionadas à constituição do crédito tributário. Para isso, é preciso destacar o conteúdo do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966:

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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

A competência para proceder ao lançamento é, portanto, da autoridade administrativa. Considerando que as disposições do CTN alcançam todas as entidades tributantes – das esferas federal, estaduais e municipais –, é evidente que cada uma dessas entidades deve definir, em relação aos tributos que administram, quem é a autoridade administrativa com competência para lançar o crédito tributário.

No que concerne aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, encontramos essa definição no art. 6º da Lei nº 10.593, de 03 de dezembro de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I - no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil e em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

Desta forma, uma vez que tenha sido designado para proceder a uma ação fiscal, o Auditor-Fiscal deve efetuar o lançamento sempre que constatar a ocorrência do fato gerador, sendo tal competência vinculada e obrigatória, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN. Por oportuno, transcrevo trecho do acórdão da DRJ, que bem apreciou a matéria ora em julgamento:

"No presente caso, a Auditora-Fiscal autuante foi devidamente designada, por meio do MPF 01.1.01.00.2013.00707, a proceder à fiscalização do sujeito passivo. Tendo constatado irregularidades que dão ensejo à constituição do crédito tributário, é sua obrigação fazê-lo por meio do lançamento de ofício, nos termos do art. 149 do CTN. O vencimento do prazo do MPF não a desincumbe de tal obrigação, pois ela decorre de lei. Um Auditor-Fiscal inicialmente designado somente poderia deixar de proceder ao lançamento caso fosse substituído por algum outro Auditor-Fiscal para dar continuidade à fiscalização, hipótese em que a obrigação de lançar passaria a esse segundo servidor.

Ressalte-se que as normas administrativas que tratam da emissão e controle do MPF em nenhum momento retiram do Auditor-Fiscal designado para conduzir a ação fiscal a competência de proceder ao lançamento. E nem poderiam fazê-lo, já que tal competência decorre de lei, e esta não pode ser modificada por norma de hierarquia inferior.

Assim, repita-se, enquanto o Auditor-Fiscal inicialmente designado não for formalmente substituído por outro servidor detentor da mesma competência, com o fim de garantir a preservação do interesse público tutelado por lei, continua sendo dele a obrigação de proceder ao lançamento, por se tratar de atividade vinculada, obrigatória e indelegável.

Essas considerações, no entanto, como já dissemos, seriam até desnecessárias no presente caso, uma vez que o MPF foi devidamente prorrogado, conforme documento de fl. 1222."

Assim, tendo sido a ação fiscal conduzida por servidor competente, e em obediência aos demais requisitos do Decreto nº 70.235 de 1972, que rege o processo administrativo fiscal, notadamente os previstos em seu art. 10, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

Da alegação de que a obtenção de documentos junto a terceiros, sem a ciência prévia do contribuinte, implicaria em cerceamento do direito de defesa.

O contribuinte questiona a informação constante do Termo de Verificação Fiscal de que foram expedidas várias intimações para que terceiros prestassem informações, com a subsequente juntada de documentos diversos no processo administrativo fiscal, sem que disso fosse dada ciência ao contribuinte.

De acordo com o entendimento esposado pelo recorrente, o procedimento *“implica em vício de cerceamento do direito de sua defesa e por consequência, na anulação de todos os atos que se seguiram, até porque, trata-se de intimação incompleta”* (fl. 1100).

Sem razão o contribuinte. As administrações públicas federal, estaduais e municipais têm, dentro da esfera de competência de cada um dos respectivos entes estatais, a atribuição legal de fiscalizar o cumprimento da legislação tributária, a qual também regula a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização, nos termos do art. 194 do Código Tributário Nacional.

A atividade de fiscalização é procedimento realizado *ex officio* pela autoridade administrativa competente, com base nas informações prestadas pelos contribuintes ou por terceiros. Essas informações, eventualmente, servirão de base para o lançamento, no caso de ser constatada infração à legislação tributária, conforme dispõe o artigo 147 do Código Tributário Nacional:

Art. 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

A Constituição Federal de 1988, no seu art. 5º, inciso LV, estabelece que, *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*.

Não obstante, a atividade de fiscalização restringe-se à verificação, pela autoridade administrativa, do regular cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos, não existindo, no curso do procedimento, qualquer imputação de infração ao contribuinte fiscalizado, implícita ou explicitamente.

Somente na hipótese de a fiscalização resultar na constatação de infração à legislação tributária é que a autoridade fiscal efetuará o 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 (art. 142 do CTN).

Nesse sentido, o Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, estabelece que a fase litigiosa do procedimento somente é instaurada na hipótese de o contribuinte impugnar tempestivamente o lançamento, depois de ser regularmente intimado a cumprir a exigência ou impugná-la no prazo de trinta dias:

Art. 39. O auto de infração será lavrado no local da verificação da falta, devendo conter (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 10; Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º):

(...)

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

(...)

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).

Disso decorre que, durante a execução dos procedimentos de fiscalização, inexistente lançamento, impugnação e – por consequência – litígio instaurado, não se podendo cogitar de um suposto cerceamento do direito de defesa decorrente de a autoridade fiscal não ter dado ciência prévia ao contribuinte das diligências realizadas, como quer o contribuinte.

Diante disso, a DRJ de origem bem observou que "*À vista da extensa peça de impugnação apresentada tempestivamente, com 32 duas laudas, assinada por procuradores regularmente constituídos para esse fim específico e instruída com substancial quantidade de documentos (quase duas centenas), e na qual a defesa opôs todas as razões de fato e de direito que entendeu socorrerem ao impugnante, não se vislumbra qualquer cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório nestes autos, pelo que se rejeita a preliminar suscitada.*", decisão a qual compartilho o entendimento.

Da alegação de que o lançamento da omissão de rendimentos de aluguéis seria nulo, porque o arbitramento não obedeceu ao disposto no art. 148 do CTN

Por fim, o contribuinte propugna a nulidade do lançamento de omissão de rendimentos de aluguéis, decorrente do arbitramento do aluguel à razão de 10% do valor do imóvel constante da guia do IPTU, com base no art. 49, parágrafo 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Desse ponto de vista, o arbitramento procedido pela autoridade lançadora não teria atendido ao disposto no art. 148 do Código Tributário Nacional, por não considerar as características de cada imóvel, sua localização, bem como a baixa taxa de ocupação na cidade do Gama-DF.

O contribuinte sustenta que o procedimento tendente à cobrança do imposto deveria estar fundamentado em elementos idôneos, e não apenas em percentual previsto para os casos de cessão gratuita.

Ora, se a tributação procedida no lançamento foi formalizada com obediência ou não à legislação tributária é questão de mérito a ser enfrentada no julgamento, que poderá eventualmente resultar no reconhecimento da improcedência da exigência fiscal, e não causa de nulidade do lançamento, na forma sustentada pelo contribuinte.

Assim, rejeito a nulidade suscitada, para apreciar os tais argumentos mais adiante, na análise das questões de mérito.

Mérito

Da omissão de rendimentos de aluguéis

A DRJ de origem promoveu a exclusão do lançamento de diversos valores referente a aluguéis recebidos de pessoa jurídica, restando em litígio os seguintes valores:

Ano-calendário 2008

INFRAÇÕES – ANO CALENDÁRIO 2008	LANÇADO	IMPUGNADO	EXCLUÍDO	MANTIDO
(a) OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Aluguel recebido de PJ	324.832,45	324.832,45	88.550,98	236.281,47

Ano-calendário 2009

INFRAÇÕES – ANO CALENDÁRIO 2009	LANÇADO	IMPUGNADO	EXCLUÍDO	MANTIDO
(a) OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Aluguel recebido de PJ ²	0,00	0,00	0,00	253.175,59

² A fiscalização lançou, no exercício 2011 (ano-calendário 2010), omissão de rendimentos de aluguel apurada em 2009, inadvertidamente, conforme consta do auto de infração às fls. 1044/1045, erro que aqui se corrige. O valor de R\$ 253.175,59 refere-se à cessão gratuita de imóvel ao Auto Posto Iticar Ltda.

Ano-calendário 2010

INFRAÇÕES – ANO CALENDÁRIO 2010	LANÇADO	IMPUGNADO	EXCLUÍDO	MANTIDO
(a) OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Aluguel recebido de PJ ³	340.507,97	340.507,97	340.507,97	0,00
(b) OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Aluguel recebido de PJ	367.920,14	367.920,14	367.920,14	285.177,77

³ A fiscalização lançou em 2010 omissão de rendimentos de aluguel apurada no ano de 2009 (fl. 1044/1045 do auto de infração), no valor de R\$ 340.507,97 (linha 'a' supra). Trata-se de evidente erro, corrigido no presente demonstrativo.

Ano-calendário 2011

INFRAÇÕES – ANO CALENDÁRIO 2011	LANÇADO	IMPUGNADO	EXCLUÍDO	MANTIDO
(a) OMISSÃO DE RENDIMENTOS – Aluguel recebido de PJ	365.539,18	365.539,18	80.361,41	285.177,77

Consoante se verifica, o lançamento quanto a omissão de rendimentos de aluguel recebido de pessoa jurídica manteve-se somente em relação ao contrato de comodato com Auto Posto Iticar Ltda. (fl. 561/562), datado de 15/01/2003, pelo prazo de vinte anos, tendo por objeto os seguintes imóveis de sua propriedade:

- a) lote 680 da QI 07, Setor Leste Industrial, com 800m2, matrícula 4361;
- b) lote 700 da QI 07, Setor Leste Industrial, com 800m2, matrícula 4260;

c) lotes 720 da QI 07, Setor Leste Industrial, com 800m2, matrícula 4261.

A fundamentação constante no acórdão da DRJ para manter tais omissões de rendimentos foram as seguintes:

"Inicialmente, observo que, nesse caso específico, a matéria em litígio não trata de arbitramento, conforme imprópriamente referido tanto no relatório fiscal como na impugnação. O parágrafo 1º do art. 49 do Regulamento do Imposto de Renda, acima transcrito, estabelece que, no caso cessão gratuita, o montante correspondente a dez por cento do valor venal do imóvel, ou do valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, se constitui em rendimento tributável sujeito ao ajuste anual na declaração de rendimentos.

Ao ceder imóveis seus gratuitamente para a pessoa jurídica, o interessado deveria ter oferecido à tributação, no ajuste anual, o valor correspondente a 10% do valor venal do imóvel ou do valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU correspondente ao ano-calendário da declaração, nos termos da legislação tributária já citada.

Ao não fazê-lo, incorreu em omissão de rendimentos passível de lançamento de ofício pela administração tributária, com os acréscimos legais previstos, pelo que deverá ser mantido crédito tributário neste caso, no valor de R\$ 236.281,47 em 2008; R\$ 253.175,59 em R\$ 2009; e R\$ 285.177,77 em 2010 e 2011, conforme demonstrativo à fl. 1071."

A decisão da DRJ está em total consonância com a legislação, conforme dispõe o art. 49, § 1º, do RIR/99, abaixo transcrito:

Art. 49. São tributáveis os rendimentos decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 3º, Lei nº 4.506, de 1964, art. 21, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

[...]

§ 1º Constitui rendimento tributável, na declaração de rendimentos, o equivalente a dez por cento do valor venal de imóvel cedido gratuitamente, ou do valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU correspondente ao ano-calendário da declaração, ressalvado o disposto no inciso IX do art. 39 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 23, inciso VI).

Portanto, estando o lançamento com total amparo com a legislação, compreendo que não merece reparos no acórdão da DRJ.

Da omissão de rendimentos recebidos por sócios de empresa a título de lucro distribuído, excedente ao escriturado.

A DRJ de origem promoveu a exclusão do lançamento de diversos valores referente a infração omissão de rendimentos - lucros em excesso, restando em litígio os valores mantidos:

Ano-calendário	Infração	Lançado	Excluído	Mantido
2008	OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Lucros em excesso	R\$ 698.489,14	R\$ 521.471,62	R\$ 177.017,52
2009	OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Lucros em excesso	R\$ 722.884,33	R\$ 546.912,56	R\$ 175.971,77
2010	OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Lucros em excesso	R\$ 638.510,10	R\$ 496.596,69	R\$ 141.913,41
2011	OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Lucros em excesso	R\$ 668.426,59	R\$ 535.287,85	R\$ 133.138,74

Por oportuno, esclarece-se a razão da DRJ ter excluído do lançamento valores referente a omissão de rendimentos - lucros em excesso, conforme planilha acima, consoante voto abaixo transcrito no tocante a esta matéria:

"A rigor do que dispõe o parágrafo 3º do art. 519 do Regulamento do Imposto de Renda, transcrito anteriormente, na apuração do lucro presumido, as pessoas jurídicas com atividades diversificadas devem segregar suas receitas por tipo de atividade, aplicado sobre cada uma delas o percentual correspondente, como, por exemplo, 1,6% para as receitas provenientes da revenda de combustível para consumo; 8% no caso de comercialização de outros produtos; 32% na prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares, e assim por diante.

Uma vez que a autoridade fiscal determinou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pelas empresas com a utilização do percentual de 1,6% - friso: aplicável exclusivamente sobre as receitas oriundas da revenda de combustível para consumo - sobre a receita bruta total, não se poderia ter concluído simultaneamente, como ocorreu no lançamento, que houve falta de recolhimento do Pis e da Cofis, tendo em vista que ambas as contribuições estão sujeitas à alíquota de 0%, tornando impossível a ocorrência de falta de declaração ou de pagamento.

Resta concluir que não pode prosperar a imputação de que houve apuração do Pis e da Cofins em valor menor do que o devido pelas empresas, quando o próprio lançamento trata a totalidade da receita bruta auferidas pelas pessoas jurídicas como oriundas da revenda de combustível por comerciante varejista. Deverá, pois, ser retificado o lançamento, a fim de excluir da base de cálculo do imposto o valor correspondente ao Pis e a Cofins apurado nos demonstrativos de fl. 1071/1078, proporcional à participação do sócio nas empresas, conforme segue: (...)"

O art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, estabeleceu hipótese de não incidência tributária sobre os lucros ou dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, nos seguintes termos:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Segundo o termo de verificação (fl.1065), a autoridade fiscal efetuou o cotejo dos livros comerciais das empresas que distribuíram lucros ao contribuinte com as informações prestadas em DIPJ e DCTF, concluindo que todas elas omitiram receitas em suas declarações fiscais, chegando essa omissão em torno de 90%:

"Do cotejo dos livros comerciais – Diário e Razão com as informações prestadas nas DIPJ e DCTF, de cada uma das empresas, relativas ao período de 2008 a 2011, verificou-se que todas elas omitiram receitas em suas declarações fiscais, chegando estas omissões em torno de 90%."

Partindo dessa constatação, a autoridade fiscal considerou que o lucro contábil apurado teria sido indevidamente majorado, pela falta de dedução de todos os impostos incidentes sobre a receita auferida. Mais ainda, que o sócio fiscalizado teria se apropriado indiretamente dos tributos e contribuições sonegados pelas empresas, declarando-os indevidamente sob a forma de rendimentos isentos na pessoa física (fl.1066):

"Como consequência, o lucro contábil apurado foi indevidamente majorado, visto que não foi deduzido de todos os impostos incidentes sobre a receita auferida. Com este artifício, o fiscalizado deliberadamente se apropriou dos tributos e contribuições sonegados nas empresas, os quais foram declarados sob forma de rendimentos isentos."

A diferença entre o valor dos tributos devidos (calculados sobre a receita bruta) e dos escriturados e declarados em DCTF foi considerada como excesso de lucro contábil, não amparado pela isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, e portanto rendimento tributável omitido na declaração de ajuste anual.

Ocorre que ao apurar e escriturar tributos em valor menor do que o devido em face da legislação, a empresa optante pelo lucro presumido majorou o lucro contábil de forma artificial e indevida, com infração à legislação tributária. Assim, a parcela do lucro contábil distribuído aos sócios correspondente ao valor dos tributos que deixaram de ser contabilizados não se enquadra na não incidência prevista no art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, e devem ser oferecidos à tributação no ajuste anual. Não tendo o contribuinte assim procedido, deve ser mantido o lançamento realizado (com a devida alteração promovida pelo acórdão da DRJ).

Portanto, carece de razão o contribuinte, devendo ser negado provimento ao recurso quanto a este ponto.

Da dedução indevida de despesas médicas

A DRJ de origem não afastou glosas por dedução indevidas de despesas médicas, consoante demonstrado no quadro abaixo:

Ano-calendário	Infração	Lançado	Excluído	Mantido
2008	DEDUÇÃO INDEVIDA - Despesas médicas	0,00	0,00	0,00
2009	DEDUÇÃO INDEVIDA - Despesas médicas	R\$ 2.988,05	0,00	R\$ 2.988,05
2010	DEDUÇÃO INDEVIDA - Despesas médicas	R\$ 10.483,20	0,00	R\$ 10.483,20
2011	DEDUÇÃO INDEVIDA - Despesas médicas	R\$ 22.775,32	0,00	R\$ 22.775,32

No tocante à glosa da dedução indevida de despesas médicas, dispõe o art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "a").

§ 1º O disposto neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 2º):

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

(...)

§ 5º As despesas médicas dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo da declaração de rendimentos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

Apesar de permitidas pela legislação, todas as deduções sujeitam-se à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, nos termos do art. 73 do mesmo RIR/1999, conforme excerto que segue:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

No caso concreto, o contribuinte teve as seguintes despesas médicas pleiteadas na declaração de ajuste anual glosadas no lançamento (demonstrativo à fl. 1069):

- a) pagamentos a CAMB referente a plano de saúde para Morgana Cristina dos Reis, que apresentou declaração em seu próprio nome;
- b) despesa com plano de saúde CAMB, no ano de 2010 e 2011, por falta de comprovação;

- c) pagamentos ao laboratório SABIM e Exame Diagnóstico da América, no ano de 2010 e 2011, referentes à aplicação de vacina, por falta de previsão legal.

Em relação ao plano de saúde pago para Morgana Cristina dos Reis, a despesa é indedutível, pois a beneficiária do plano não é dependente do contribuinte. Nem poderia ser, já que apresentou declarações em seu próprio nome (fl. 928/929), sendo portanto inelegível a figurar como dependente de terceiros.

Considerando que a legislação restringe a dedução de despesas médicas aos pagamentos relativos ao tratamento do contribuinte e ao de seus dependentes (art. 80, § 1º, inciso II, do RIR/1999), deverá ser mantida a glosa, por falta de previsão legal para a dedução, independente de o contribuinte ter arcado com o ônus da despesa, como afirmou.

Quanto aos pagamentos efetuados à Caixa de Assistência Médica e Benefício dos Policiais Civis do Distrito Federal (CAMB), a autoridade fiscal considerou integralmente os comprovantes apresentados pelo interessado, deles excluindo, apenas, a parcela referentes à Morgana Cristina dos Reis, conforme falado nos parágrafos anteriores. Porém, não foi apresentado comprovante relativo aos valores deduzidos no ano-calendário 2011; para o ano-calendário 2010, o interessado apresentou os comprovantes de fl.248/249, que foram reapresentados na impugnação, os quais, contudo, comprovam o pagamento de apenas R\$ 11.045,28 do total de R\$ 20.688,48 deduzidos. Assim, deverá ser mantida a glosa das deduções não comprovadas, conforme se procedeu no lançamento (fl. 1069).

Por fim, no tocante às despesas com vacinas informadas nos comprovantes de fl. 258 a 260 e 288 e 297, entendo que foi correta a glosa, à vista da falta de previsão legal para a dedução, já que esses pagamentos não se enquadram em uma das hipóteses estabelecidas no art. 80 do Regulamento do Imposto de Renda.

Assim, não sendo provado o fato constitutivo do direito alegado pelo contribuinte, com fundamento no artigo 373, inciso I, do CPC e artigo 36 da Lei nº 9.784/99, deve-se manter sem reparos o acórdão recorrido. Ocorre que temos que no processo administrativo fiscal, tal qual no processo civil, o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, *in casu*, do contribuinte ora recorrente. Neste sentido, prevê a Lei nº 9.784/99 em seu art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

Em igual sentido, temos o art. 373, inciso I, do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Encontra-se sedimentada a jurisprudência deste Conselho neste sentido, consoante se verifica pelo aresto abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2005

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

(...)

(Acórdão nº 3803004.284 – 3ª Turma Especial. Sessão de 26 de junho de 2013, grifou-se)

Portanto, com base nos elementos do processo, concluo serem devidas as glosas procedidas pela autoridade fiscal, devendo ser mantido o lançamento sem reparos quanto a este ponto.

Da aplicação da multa qualificada.

A autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício com multa qualificada (150%), por ter entendido que o contribuinte fiscalizado agido com a intenção de suprimir ou reduzir, deliberadamente, o tributo, caracterizando a conduta ilegal com evidente intuito de sonegação, fraude ou simulação, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Todavia, entendo que não merece prosperar a tese de que ocorreu sonegação, fraude ou simulação, de modo a justificar a qualificação da multa em 150%. Nesse caso, compreendo que não restou suficientemente caracterizada a intenção dolosa de sonegação por parte do contribuinte.

A base da argumentação da autoridade fiscal realmente é verdadeira, ou seja, os atos praticados ensejaram a diminuição irregular do recolhimento do tributo, no entanto, não entendo que este fato, por si só, enseja os elementos caracterizadores do dolo, fraude ou simulação.

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício qualificada é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, abaixo transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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, 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)

Por sua vez, assim dispõe os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 supra referidos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, 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 nos artigos 71 e 72.

Consoante demonstrado, nos casos de lançamento de ofício, a regra é a aplicação da 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 fiscal pode se dar 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 lesar o Fisco, quando, se utilizando de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fiscal.

É nesse ponto que não concordo com o posicionamento adotado pela autoridade autuante, pois, embora concorde ser equivocada a leitura feita pelo contribuinte da legislação, não consigo identificar a intenção dolosa de ocultar, mesmo que considerássemos que a intenção final fosse a diminuição do tributo a ser pago.

A qualificação da multa não pode atingir aqueles casos em que o sujeito passivo age de acordo com as suas convicções, deixando às claras o seu procedimento, posto que resta evidente a falta de intenção de iludir, em nada impedindo a Fiscalização de apurar os fatos e de firmar suas convicções.

Nestes termos, foi editada a Súmula 25 do CARF:

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.

Dessa forma, entendo por necessário desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício, em função do novo limite de alçada. Quanto ao recurso voluntário, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator