



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10166.730500/2016-14</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2402-013.300 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 25 de novembro de 2025                               |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>EMBARGANTE</b>  | JOAO CHRISTOVAO PALMIERI FILHO                       |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irresignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo do recurso voluntário interposto somente com argumentos suscitados nesta fase processual e que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida.

FALTA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Em virtude da falta de interesse recursal, não se conhece de matéria do Recurso Voluntário quando o resultado do julgamento contestado se mostra favorável ao Recorrente.

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 - RICARF.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCOMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar alegações de ofensa a princípios constitucionais.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

Quando constatada ação dolosa do contribuinte, tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência

do fato gerador da obrigação tributária principal, incide multa de ofício qualificada, apurada por percentual duplicado.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA. ART. 106, II, "c", CTN. APLICAÇÃO.

Cabe reduzir a multa de ofício qualificada na forma da legislação superveniente, na hipótese de penalidade não definitivamente julgada.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o recurso voluntário interposto, não apreciando a alegação “da concomitância da multa isolada e da multa de ofício”, por inovação recursal, bem como as matérias de defesa “glosa das despesas declaradas” e “alocação temporal dos rendimentos profissionais” por falta de interesse recursal e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

Gregório Rechmann Junior – Relator

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino.

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 6ª Turma da DRJ/CTA, consubstanciada no Acórdão 06-58.920 (p. 2.912), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 2.845) com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte:

- (i) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física;
- (ii) dedução indevida de despesas de livro-caixa e
- (iii) falta de recolhimento do IRFPF devido a título de carnê-leão.

Conforme destacado pelo órgão julgador de primeira instância, tem-se que:

2. O contribuinte é odontólogo e foi intimado a apresentar a escrituração contábil-fiscal, representada no Livro Caixa, com a entrega da relação dos pacientes atendidos e comprovação das despesas nele registradas. A fiscalização assim se posiciona *ab initio*:

*Depois de intimado a apresentar a escrituração contábil-fiscal, consubstanciada no Livro-caixa, e principalmente a entrega da relação dos pacientes atendidos no triênio em análise, o montante revelou-se menor que os dados espontâneos constantes de suas DIRPF's dos dois primeiros anos: R\$ 364.613,00 e R\$ 320.348,46, sendo no terceiro, declarada quantia análoga de R\$ 365.136,02, o que já de início prenunciava as inconsistências das declarações prestadas.*

3. Segundo a fiscalização, o contribuinte foi intimado a apresentar as relações dos pacientes e respectivos serviços de odontologia a eles prestados nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013.

4. O intimado apresentou relação de documentos apontados por ele como sendo correlatos ao Livros-Caixa com os respectivos comprovantes da atividade profissional exercida. Remeteu ainda a relação dos pacientes atendidos nos anos 2011, 2012 e 2013, assim como os documentos que comprovam seu direito do exercício profissional nos locais declarados, como escritura de propriedade e contrato de aluguel. A seguir, este apresentou, em complementação da primeira, extratos mensais das folhas de pagamento dos funcionários, além do Livro de Funcionários.

5. A fiscalização, em posse de informações extraídas das DIRPF de vários pacientes do fiscalizado, apurou uma série de incongruências, sobretudo, a ausência de informação registrada em Livro Caixa a respeito de uma parte expressiva das receitas oriundas dos serviços odontológicos prestados pelo contribuinte.

6. Também apurou informações a respeito das despesas registradas no Livro Caixa que aparentavam escapar da verdade.

7. Assim se manifestou a fiscalização:

*O Contribuinte apresentou 3 (três) Relações de despesas, segregadas mensalmente e por ano-calendário, em encarte gráfico tipo "Caderno Espiral", aos quais deu o título de Livros-Caixa. Mas de livro-caixa nada tem, foi apenas um artifício com vistas a dar certa regularidade a uma contabilidade inexistente do ponto de vista legal, porquanto não observa regra alguma na*

*composição de tal arremedo de livro-caixa, o qual deveria estar apto ao controle das atividades liberais exercidas de modo autônomo.*

*[...]*

*A primeira parte da resposta, a qual é representada pelas informações contidas no denominado livro-caixa, não guarda verossimilhança com a realidade fática posta, considerando que o imposto mensal recolhido na forma de "Carnê-Leão" deveria, por óbvio, ter sido apurado levando-se em conta os valores percebidos nas prestações de serviços a pacientes determinados, bem como nos valores despendidos para a obtenção desses auferimentos. O QUANTUM DEBEATUR mensal a ser recolhido a esse título (carnê-leão) terá como base de cálculo a diferença apurada entre as entradas, Receitas, e as saídas, Despesas, no respectivo mês, se o resultado for positivo e se estiver acima do limite de isenção mensal.*

*Assim, como explicar os pagamentos do "Carne Leão" feito pelo Contribuinte ao longo de todo o ano, e de todos os anos auditados, se não constam de referidas "encadernações" quaisquer valores referentes às receitas advindas do exercício da odontologia, em conformidade às suas DIRPF's de todos os anos. Segue a transcrição das respectivas cópias dos comprovantes de recolhimentos do Carne Leão nos anos 2011, 2012 e 2013,*

*[...]*

8. A fiscalização questiona os registros feitos no Livro-Caixa referirem-se apenas às despesas incorridas e nada sobre as receitas. Conclui que os Livros-Caixa foram feitos a destempo, ou seja, durante o Procedimento Fiscal.

9. Destaca as incongruências entre as informações prestadas pelo contribuinte em atendimento à intimação fiscal e os dados disponíveis nos sistemas da Receita Federal do Brasil em relação aos pacientes que foram submetidos a tratamento efetuado pelo fiscalizado.

10. A autoridade fiscal, então, elaborou novas tabelas com essas divergências e encaminhou ao contribuinte.

11. O contribuinte apresentou uma carta em forma de contestação judicial, dividida em tópicos, e cópias de Recibos de Prestação de Serviços a algumas das pessoas intimadas pela fiscalização. O contribuinte anexou também uma decisão judicial a respeito de um desfalque que teria ocorrido em sua contabilidade, nos seguintes termos:

*[...] Assim, tendo analisado as informações constantes no Termo de Intimação Fiscal nº 01/2016, e em cumprimento ao respeitável pedido de esclarecimento dos anos calendários 2011, 2012 e 2013, e de acordo com a legislação vigente, tem o contribuinte em questão a dizer a V.Sas. o seguinte:*

*Compete a União realizar o trabalho de tributação, administração, fiscalização, arrecadação e cobrança do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, com base do Artigo 153, inciso III da Constituição Federal.*

*Assim, tal procedimento encontra seu escopo no Decreto 3.000/1999 em seus Artigos 835 e 928 que regulam a fiscalização do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, podendo, assim, expedir intimações visando colher documentação necessária e esclarecimentos dos contribuintes afim de instruir os procedimentos administrativos instaurados.*

*Tal procedimento instaurado em face do contribuinte visa apurar a veracidade das despesas médicas efetuadas e lançadas na DIRPF por supostos pacientes relacionados no Termo, como tendo pago a título de serviços odontológicos.*

*Pois bem, cumpre esclarecer que o contribuinte, ora intimado, foi vítima de desfalque praticado por ex-funcionária, prejuízos estes decorrentes de apropriação indébita de valores decorrentes da prestação de serviços, e cujo desvio o contribuinte não tinha conhecimento até o ano de 2014.*

*Após o recebimento dos Termos de Intimação, o contribuinte teve contato com o valor real do desfalque, pois apesar do esforço para recuperação das informações solicitadas, fora identificado que para apropriar-se indevidamente dos valores dos serviços realizados, a ex-funcionária alterava o sistema financeiro da empresa, bem como a emissão de recibos e documentos, inclusive danificando arquivos e os valores apropriados indevidamente não eram lançados.*

*Esclarece ainda, que a ex-funcionária exercia a função e cargo de confiança, e gerenciava toda a parte financeira da clínica odontológica, como, alimentação do sistema de registro de faturamento, envio de informações para registro no livro caixa, emissão de recibo, controle de recebimentos, e todas as funções inerentes ao cargo, tendo inclusive acesso irrestrito as informações.*

*Deste modo, o que supostamente parecia uma falta de controle efetivo da contabilidade, conforme levantado no próprio Termo de Intimação Fiscal, na verdade culmina na possibilidade de o desvio e apropriação indébita de valores são maiores do que efetivamente levantado anteriormente e apresentado na esfera Penal.*

*Em que pese o esforço do Contribuinte/Intimado; para cumprir na íntegra o Termo de Intimação, o mesmo não logrou o êxito pretendido, pois o fato de o sistema operacional e financeiro ter sido manipulado pela ex-funcionária e o seu marido que também era funcionário na época, os dados se tornaram imprestáveis e a localização de dados comprometida.*

*Em harmonia, com fatos relatados, o contribuinte reitera que os dados que constam em seu poder, inclusive de alguns contribuintes/pacientes que ainda são clientes e que os dados constam no banco de cadastro, e outros pacientes que não possuem nenhuma informação ou meio do contato.*

*Entretanto, reitera, que qualquer afirmativa da lista dos pacientes supostamente atendidos no período de 2011, 2012, e 2013 se torna imprecisa, ante os dados ínfimos contidos no nosso banco de informações, sejam cadastrais ou financeiras. O que se pode afirmar é que diante do desfalque que sofrido (Observação: a redação foi interrompida)*

*Corroborando, tal informação anexo nesta resposta, cópia da Ação Penal proposta em 2014, cópia das microfilmagens de cheques indevidamente apropriados pelos ex-funcionários, bem como o termo de rescisão do contrato de trabalho dos mesmos.*

*Portanto, estando ciente da obrigação de prestar as informações, e o fiz tempestivamente, bem como os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, fico impossibilitado de fazer devido a violação do banco de dados.*

*Por fim repisa-se que em nenhum instante, eximi de apresentar e fornecer as informações ou esclarecimentos, porém fatos alheios a minha vontade e a minha conduta me impedem de ser exímio no que me foi exigido.*

*Ante o exposto, não posso proferir declarações inexatas, e nem arcar com ônus de localizar supostos pacientes, portanto, amparado pelos Artigo 844 e 928 do Decreto nº 3.000, de 1999 - RIR, cumpro os esclarecimentos e justificativas solicitadas.*

*Conforme dito anteriormente e esclarecendo aos quesitos do Termo de Intimação 01/2016, referentes aos anos-calendários 2011, 2012 e 2013, não houve falta de controle efetivo da contabilidade, pois os livros caixas foram devidamente confeccionados.*

*Entretanto, conforme esclarecimentos anteriores, quando do recebimento do referido termo pude perceber que não possuo informações suficientes que possam concluir se o atendimento fora ou não realizado, pois com o banco de dados manipulado, devido a fraude financeira identificada, as informações não são passíveis de exprimir informações precisas.*

*Cumpro esclarecer ainda, que tenho ciência que qualquer informação inexata poderá prejudicar um possível paciente, que em nada tem responsabilidade pela fraude por mim sofrida, não posso através de suposições, uma vez que não possuo dados suficientes, afirmar quem foi ou não atendido.*

*Em síntese, estes são os pontos que impossibilitaram uma apresentação precisa de esclarecimentos no que concerne aos atendimentos. Por conseguinte, e demonstrando minha idoneidade quanto as declarações e esclarecimentos apresentados, anexamos alguns documentos encontrados e que podem embasar os esclarecimentos.*

*Além de todo o exposto, na investigação minuciosa realizada para apresentação dos esclarecimentos, neste período, alguns*

*contribuinte/pacientes me procuraram alegando ter sido notificado pela Receita Federal do Brasil, em posse de comprovante de pagamento, que até então desconhecia, emiti segunda via de recibos, e estes estão sendo anexados neste termo.*

[...]

12. Após analisar a sentença judicial, a autoridade fiscal assim se manifestou:

*O conteúdo do texto da Carta-resposta, bem como dos fatos e circunstâncias narradas pelo Magistrado em suas razões de decidir a lide são LASTIMÁVEIS para o Contribuinte, porquanto as descrições desses, em nada o beneficia; produzem raciocínios ilógicos aos dados apresentados como verdadeiros, além da confissão SUBTENDIDA da total desorganização de sua contabilidade. É evidente que o procurador apenas se preocupou em afirmar da impossibilidade da apresentação da relação de pacientes para a subtração do Fisco os valores auferidos — na acepção equivocada — de que não incumbe ao contribuinte a obrigação de colaboração na comprovação dos dados existentes, nos meios eletrônicos da Receita Federal, alimentados pelos pacientes quando de suas respectivas Declarações de Ajuste Anual - DAA, e que, a contrário senso, cabe só ao Fisco a obrigação de buscar por meios próprios essas informações — ou desistir da imputação.*

*O Contribuinte falseia a verdade ainda ao afirmar de forma tão peremptória não dispor de qualquer controle sobre os pacientes atendidos em função da manipulação fraudulenta que teria sido levada a termo por ex-funcionária. Além dos depoimentos prestados pela ex-funcionária e seu marido em sede judicial, na qual ficou evidenciado o **modus operandi** do Contribuinte no desvio/sonegação dos ganhos auferidos na atividade, outra fonte preciosa caminha no mesmo sentido, consubstanciada nas respostas às intimações enviadas pela Fiscalização a vários pacientes, nas quais ficaram comprovadas que o Dr. João Palmieri tinha/tem sim controle sobre seus atendimentos, uma vez que alguns desses, ao não mais se encontrarem em poder de respectivos recibos comprobatórios, — recorreram a ele para obterem a 2ª via desses documentos, sendo por ele atendido POSITIVAMENTE, conforme foi por ele mesmo informado em sua Carta-resposta, ao extrair as respectivas 2ª vias que se encontram "microfilmadas, — daí a falta de qualidade das reproduções mencionada alhures (fls. 1400 a 1457).*

*Os documentos originais representados por essas cópias de Recibos de Prestação de Serviços serão mantidos em estado físico em Dossiê nesta Divisão de Fiscalização, como salvaguarda dos interesses da Fiscalização na comprovação das assertivas aqui despendidas, em se considerando que desses originais a leitura dos dados inscritos se encontram preservados, inclusive com as assinaturas dos respectivos pacientes que atestaram a data do recebimento dessas cópias entre os meses de julho e agosto do corrente ano.*



*Essa atitude insistente em não aceitar a realidade e não corroborar com a Fiscalização, a despeito das evidências dos fatos e das circunstâncias, e perseverar no erro e tentativa primária de afastar da autoridade fiscal o conhecimento de suas receitas advindas da atividade de prestação de serviços odontológicos na modalidade autônoma, o sujeitará aos cânones da legislação competente à multa de ofício qualificada, a ter sua imputação levada a termo em momento topológico oportuno.*

*Diante do quadro de inconsistências múltiplas, todas mantidas devido à atitude do Contribuinte em sustentar tal **status quo** de sonegação de informações à Fiscalização sobre os ganhos substanciais auferidos no exercício da função liberal, — ao Fisco bastaria a inflexão tributária com o acréscimo em seus rendimentos tributários da diferença apurada entre os valores constantes dos sistemas eletrônicos da Receita Federal, consolidados pelas informações contidas nas DIRPF's dos contribuintes/pacientes, com as quantias representadas em suas DIRPF's dos anos-calendário 2011, 2012 e 2013.*

*No entanto, não se olvida a Fiscalização de que nem todos os dados fornecidos pelos supostos pacientes de serviços médicos e odontológicos são o espelho da verdade, uma vez da índole do brasileiro/contribuinte, que para pagar menos impostos ou receber quantias maiores sobre o IRRF mensalmente, vez por outra, forjam despesas inexistentes, no mais das vezes, com o auxílio e incentivo de outros maus brasileiros, mormente os chamados genericamente de "contadores informais" — vizinhos e/ou colegas de categorias profissionais, os quais "fazem bicos" na época de entregas das DIRPF's pelos contribuintes. NESSAS CIRCUNSTÂNCIAS, MESMO QUE A CULPA SEJA DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE QUE NO AFÃ DE SUBTRAIR-SE AO FISCO NÃO COLABORA NO INTENTO DE APURAÇÃO REAL DOS FATOS, VEZ DE SUA LOCUPLETAÇÃO NESSE MEIO VICIADO, À FISCALIZAÇÃO RESTOU SEGUIR NO MISTER DA OBTENÇÃO DA MELHOR IDENTIFICAÇÃO DA VERDADE REAL, ASSIM, PROVIDENCIOU DE FORMA ESTIMATIVA À INTIMAÇÃO DE PARTE REPRESENTATIVA DESSES PACIENTES, ESCOLHIDOS EM FUNÇÃO DOS VALORES MAIS REPRESENTATIVOS, E EM ALTO NÍVEL PERCENTUAL, NA BUSCA DE DADOS OS MAIS CONFIÁVEIS PARA SERVIREM DE CÁLCULO NA APURAÇÃO DA SONEGAÇÃO LEVADA A TERMO PELO CONTRIBUINTE.*

*PARA TANTO, SERÃO APURADOS DE FORMA SEGREGADA PARA CADA ANO-CALENDÁRIO OS VALORES QUE SERVIRÃO DE CÁLCULO DO IMPOSTO SONEGADO, OBTIDO APÓS AS RESPOSTAS DOS PACIENTES EM FACE DAS INTIMAÇÕES PRODUZIDAS PELA FISCALIZAÇÃO.*

*[...]*

*CONSIDERAÇÃO DO PERCENTUAL DE COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS DECLARADAS PELOS PACIENTES, COMO RECURSO COMPROBATÓRIO MAIS VIÁVEL PARA CHEGAR-SE O MAIS PRÓXIMO POSSÍVEL DO MONTANTE REAL A SERVIR DE BASE DE CÁLCULO DO IRPF, LEVANDO-SE EM CONTA AS*



*CIRCUNSTÂNCIAS CRIADAS PELA RECUSA INJUSTIFICÁVEL DO CONTRIBUINTE EM INFORMAR SUAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS.*

*[...]*

*Após análise detalhada dos documentos apresentados para justificar as despesas incorridas na contraprestação dos serviços, já de início faz-se necessário esclarecer que a despeito das irregularidades nos procedimentos utilizados pelo Contribuinte na emissão de documentos comprobatórios de prestação de serviços na forma de "Recibos", há que se considerar da existência de gastos despendidos na percepção de respectivos valores, os quais se enquadram como despesas a figurarem no Livro-caixa correspondente. Assim, nessa acepção foram analisados todos os documentos constantes dos "denominados" Livros-caixa dos anos-calendário em comento, cujo resultado foi a constatação de diversas irregularidades na composição dessas despesas, conforme será demonstrado.*

*Em termos da qualidade (capacidade de servir como prova) dos documentos apresentados para comprovação das despesas incorridas na percepção desses valores, o contribuinte logrou êxito apenas parcial em tal desiderato, uma vez que boa parte da documentação comprobatória está eivada de vício, considerando que algumas dependências não estão sendo utilizadas de forma regular, o que teve reflexos outros nos gastos despendidos.*

*Da constatação do uso de 4 (quatro) Salas para o exercício do mister por um só profissional, e da utilização de 4 (quatro) funcionários com vínculo empregatício, além de outros profissionais autônomos, como por exemplo os protéticos, — restou comprovado pela Fiscalização do emprego das Salas também por outros odontólogos. A conclusão vai ao encontro da prática abusiva desse estratagema, já apurada em outras auditorias, a qual é consubstanciada em alugar tais recintos a outro(s) profissional(is) para serviços intermitentes e/ou o emprego de novatos para execução de serviços de menor complexidade, sendo os custos incorridos todos imputados à Clínica Estabelecida. No presente caso foram encontrados recibos com timbre da Clínica Palmieri, assinados por outros prestadores. Daí a relação despesas e receitas representar percentual.*

13. A autoridade fiscal também imputou multa agravada com base nas informações inverídicas verificadas ao longo do procedimento de fiscalização, sobretudo a informação de que não dispunha de controle sobre as assistências a seus pacientes referentes às contraprestações em função da intervenção indevida de terceiros, pois a sentença judicial absolveu os acusados pelo contribuinte, além dos Livros Caixa, verdadeiros engodos.

14. Prossegue a autoridade fiscal nos seguintes termos:

*Em relação às despesas com a contabilidade a Fiscalização procedeu também à glosa de tais dispêndios, uma vez que a documentação apresentada como*

*sendo a contabilidade do Contribuinte no exercício da atividade liberal de odontólogo, não atendeu aos preceitos das legislações tributárias quanto fiscais, conforme já dissertado no tópico de apuração das receitas. Seria um contra-senso a reprovação dos pseudo livros-caixa, bem como a falta de controle das receitas, e a aprovação da dedução dessas despesas.*

*[...]*

*Por todo o exposto ficou comprovado que o Contribuinte praticou sonegação fiscal do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, por consequência das omissões de rendimentos tributáveis auferidos na prestação de serviços médico-odontológicos, na qualidade de prestador autônomo, configurando graves irregularidades, as quais provocaram consideráveis prejuízos ao já combalido Erário.*

Cientificado do lançamento fiscal, o Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p.2.877), defendendo, em síntese, os seguintes pontos:

\* aduz preliminarmente que *a documentação apresentada nos anos calendários 2011 a 2013, não foi examinada de forma esmerada, visto que a glosa de todas as despesas de gastos com aluguéis, condomínios, luz e telefone, do referido período e incidentes sobre as Salas n2 216 e n2218 está comprovada pelos documentos emitidos em nome do Contribuinte;*

\* impugna a glosa das despesas lançadas em Livro Caixa e que foram devidamente comprovadas, como por exemplo as despesas pagas a título de serviços de contabilidade;

\* aponta que *as supostas discrepâncias ocorridas na apuração dos rendimentos do trabalho não assalariado lançadas no livro caixa e apuradas por amostragem se deram pela fraude sofrida pelo Contribuinte, que descobriu posteriormente o desvio de dinheiro realizado por sua ex-colaboradora, e também pelos lançamentos indevidos de valores por alguns supostos pacientes/beneficiários, sendo esses devidamente comprovados durante a verificação fiscal e que foram objeto de apuração nas DIRPF das pessoas declarantes, portanto, não haveria nenhuma razão sequer para omissão de rendimentos;*

\* aduz que *não há previsão legal que proíba NÃO alterar o contrato primitivo de locação, até mesmo porque, os contratos poderão ser tácitos, formais ou escritos. Assim o fato de termo aditivo do contrato de locação ter sido firmado sem assinaturas não o torna imprestável, muito menos invalida o contrato de locação inicial, não caracterizando assim, que o contribuinte utilizou despesas que não poderiam ser deduzidas, e em consequência torna a glosa dos dispêndios referentes as salas 2016 e 2018, totalmente descabida, devendo as mesmas serem consideradas para dedução do livro-caixa;*

\* no mesmo sentido, defende que *a glosa dos valores pagos para prestação de serviços contábeis — empresa de contabilidade — não devem prevalecer, pois não há fundamentação legal nem embasamento plausível que justifique a exclusão de dedução dessas despesas, motivo pelo qual tal despesas dedutíveis deverão também ser consideradas;*

\* destaca que o lançamento fiscal ofende o princípio da capacidade contributiva do contribuinte;

\* argumenta que, na *ausência de informações da data do efetivo recebimento das supostas receitas*, o Sr. Fiscal deveria ter considerado a data mais benéfica ao Impugnante, qual seja, o mês de dezembro de cada ano;

\* aponta que a *presunção de omissão de receita não autoriza a qualificação de incidência de multa de ofício, conforme determina a Súmula CARF nº 25*;

\* insurge-se contra a multa de ofício qualificada;

\* reitera que o nobre auditor ignorou a regra quando do lançamento fiscal, haja fiscal que além de qualificar a multa, apurar receitas por amostragem, ainda glosou as despesas de água, luz, aluguéis e condomínios, pagas pelo contribuinte e que são essenciais a percepção dos rendimentos;

\* defende a impossibilidade de presunção de ato ilícito;

\* cita jurisprudência em prol das suas razões de defesa.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 06-58.920 (p. 2.912), conforme ementa abaixo reproduzida:

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCOMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar alegações de ofensa a princípios constitucionais.

MULTA QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

Quando constatada ação dolosa do contribuinte, tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, incide multa de ofício qualificada, apurada por percentual duplicado.

CARNÊ-LEÃO. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO MENSAL. RENDIMENTOS OMITIDOS.

Presume-se ocorrido em dezembro de cada ano-calendário o rendimento sujeito ao recolhimento mensal do imposto para o qual seja incerta a data de efetiva ocorrência, por configurar o período menos prejudicial ao contribuinte.

LIVRO CAIXA. DESPESAS. COMPROVAÇÃO.

Para que possam ser opostas ao fisco, as despesas registradas no Livro Caixa devem ser comprovadas, mediante documentação hábil e idônea.

Impugnação Procedente em Parte

## Crédito Tributário Mantido em Parte

O dispositivo da decisão de primeira instância restou assim registrado:

Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento em julgar procedente em parte a impugnação apresentada, alterando-se o crédito tributário para Imposto de Renda no valor de R\$ 227.784,74, multa de ofício no valor de R\$ 341.677,10 e multa exigida isoladamente no valor de R\$ 112.756,82, mais juros de mora, nos seguintes termos: 1) por maioria de votos, no que se refere à nulidade do lançamento, por vício formal, sendo vencido o julgador Fernando Antonio Gonçalves Celestino Saraiva (Relator) que entendeu pela nulidade; 2) por maioria de votos, no que se refere à alocação temporal dos rendimentos omitidos, sendo vencidos os julgadores Antonio Carlos Simão e Sérgio Gomes Nunes, conforme declaração de voto; 3) por unanimidade, em relação às demais questões postas.

Cientificado dos termos da decisão de primeira instância, o Contribuinte interpôs o competente recurso voluntário (p. 2.950), reiterando, em síntese, os termos de sua impugnação, além de defender a impossibilidade da aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Entretanto não deve ser integralmente conhecido pelas razões a seguir expostas.

**Da Matéria Não Conhecida**

- **Da Matéria Não Conhecida por Inovação Recursal**

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, das seguintes infrações cometidas pelo Contribuinte:

- (i) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física;
- (ii) dedução indevida de despesas de livro-caixa e
- (iii) falta de recolhimento do IRFPF devido a título de carnê-leão.

Em sua peça recursal, o Contribuinte, além de reiterar as razões de defesa deduzidas em sede de impugnação, defende, também, a impossibilidade da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

Ocorre que, analisando-se as razões de defesa deduzidas em sede de recurso voluntário em cotejo com aquelas apresentadas na impugnação, verifica-se que houve inovação por parte do Contribuinte em relação à referida matéria.

É flagrante, pois, a inovação operada em sede de recurso, tratando-se de matéria preclusa em razão de sua não exposição na primeira instância administrativa, não tendo sido examinada pela autoridade julgadora de primeira instância, o que contraria o princípio do duplo grau de jurisdição, bem como o do contraditório e o da ampla defesa.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando-lhe celeridade, numa sequência lógica e ordenada dos fatos, em prol da pretendida pacificação social.

Humberto Theodoro Júnior ensina que preclusão é “a perda da faculdade ou direito processual, que se extinguiu por não exercício em tempo útil”. Ainda segundo o mestre, com a preclusão, “evita-se o desenvolvimento arbitrário do processo, que só geraria a balbúrdia, o caos e a perplexidade para as partes e o juiz”.

Tal princípio busca garantir o avanço da relação processual e impedir o retrocesso às fases anteriores do processo, encontrando-se fixado o limite da controvérsia, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), no momento da impugnação/manifestação de inconformidade.

O inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, norma que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF em âmbito federal, é expresso no sentido de que, a menos que se destinem a contrapor razões trazidas na decisão recorrida, os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir o contribuinte devem ser apresentados na impugnação.

Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

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

No caso em análise, não há qualquer registro na peça impugnatória da matéria em destaque suscitada no recurso voluntário, razão pela qual não se conhece de tal argumento.

Não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação/manifestação de inconformidade, devendo-se afastar as inovações por se referirem a matérias não impugnadas no momento processual devido.

Destaque-se pela sua importância que, ainda que fosse passível o conhecimento da matéria em questão, melhor sorte não assistiria ao Contribuinte, tendo em vista que, nos termos do Enunciado de Súmula CARF nº 147, *com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a*

*previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).*

- Das Matérias Não Conhecidas por Falta de Interesse Recursal

Conforme exposto linhas acima, o Contribuinte, em sua peça recursal, reiterou, em síntese, os argumentos de defesa deduzidos em sede de impugnação, dentre eles as alegações referentes a (i) “glosa das despesas declaradas” e (ii) “alocação temporal dos rendimentos profissionais”.

Ocorre que, em relação às matérias em análise, tem-se que falta ao Recorrente interesse de agir, em face do acatamento, pelo órgão julgador de primeira instância, das razões de defesa apresentadas em sede de impugnação. Confira-se:

***Alocação temporal dos rendimentos omitidos***

55. Alega o interessado que, como os rendimentos que lhe são imputados advieram das informações constantes nas DIRPF de seus pacientes, e como essas informações são relativas aos valores totais dos pagamentos feitos no decorrer do ano-calendário, sem se precisar o mês em que eles ocorreram, a autoridade lançadora não poderia ter-lhe imputado os rendimentos da forma mensal como o fez, mas apenas na data que lhe seria mais benéfica, ou seja, em dezembro de cada ano.

(...)

59. A omissão da autoridade administrativa da completa apuração dos fatos geradores tributários, especificamente nos respectivos aspectos temporais, não poderia se resolver pelo arbitramento da periodicidade do auferimento dos rendimentos sem qualquer fundamentação fática ou jurídica, de que decorreu prejuízo imotivado ao contribuinte.

60. Desta forma, **conclui-se que deve ser revisado o lançamento para reputarem-se os rendimentos omitidos pelo interessado como tendo sido auferidos nos meses de dezembro de cada ano-calendário respectivo.**

***Glosa de despesas lançadas em livro-caixa***

61. Contesta também o interessado a glosa de despesas lançadas em seu livro-caixa, sustentando que elas se enquadram nas hipóteses previstas no artigo 75 do Decreto nº 3.000, de 1999.

(...)

63. Portanto, a autoridade lançadora glosou as referidas despesas porque elas eram relativas a salas comerciais usadas pelo interessado para as quais encontrara irregularidades nos respectivos instrumentos de contrato de locação. Todavia, apesar de ter levantado os referidos vícios formais, a autoridade

lançadora afirmou ter constatado que o interessado efetivamente utilizava as salas para o exercício de sua atividade.

64. Ora, a possibilidade de dedução de despesas quando ocorridas no exercício profissional do contribuinte é estabelecida na norma contida no art. 6º da Lei nº 8.134, de 1990, nos seguintes termos:

(...)

**65. Assim, tendo o interessado suportado as despesas ocorridas naquelas salas para seu exercício profissional, podia deduzi-las em seu livro-caixa, independentemente de as ter utilizado sob locação, comodato, cessão, ou o que for, de modo que não se justifica a respectiva glosa.**

66. Além das referidas glosas de despesas relacionadas ao uso de salas comerciais, o interessado também contesta a glosa de suas despesas com contabilidade, que a autoridade lançadora promoveu mediante o seguinte fundamento:

67. Portanto, a autoridade lançadora glosou as despesas relativas aos serviços de contabilidade apenas porque o prestador do respectivo serviço “não atendeu aos preceitos das legislações tributárias quanto fiscais”, ou seja, porque considerou que o serviço prestado era de baixa qualidade, sem apresentar qualquer outro fundamento de fato ou de direito, seja em relação à natureza do serviço, seja em relação à documentação que comprova seu pagamento.

68. Ora, conforme já anotado anteriormente, “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória” (CTN, art. 142, par. único), de modo que a autoridade não pode agir movida pela sua vontade, mas apenas pela vontade da lei. **Assim, como a lei não prevê que a autoridade fiscal possa glosar despesas apenas porque se referem a serviços cuja qualidade não lhe agrade, constata-se a ilegalidade da referida glosa.**

**69. Conclui-se, assim, que foi ilegal a glosa das despesas lançadas pelo interessado em seus livros-caixa, motivo pelo qual o lançamento tributário deve ser revisado para que elas sejam consideradas na apuração do tributo devido.**

(grifei e destaquei)

Neste esboço, tendo o acórdão da DRJ julgado procedente o pleito do Contribuinte, então Impugnante, no que tange às matérias em destaque, entende-se que o Recorrente não tem interesse recursal em relação às mesmas, impondo-se o não conhecimento do recurso voluntário neste particular.

Neste sentido, confira-se as ementas abaixo reproduzidas de julgados desse Egrégio Conselho:

RECURSO VOLUNTÁRIO. FALTA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Voluntário quando o resultado do julgamento contestado se mostra favorável à Recorrente, em virtude da falta de interesse recursal.



(Acórdão nº 1302003.466 – Sessão de 21/03/2019)

\*\*\*

#### PROCESSUAL ADMISSIBILIDADE FALTA DE INTERESSE RECURSAL

Limitado o pleito à reunião de processos conexos e sobrestamento do processo em análise, julgado o feito principal, sem possibilidade de reversão da decisão lá proferida, falece interesse recursal ao contribuinte, impondo-se o não conhecimento de seu recurso.

(Acórdão nº 1302003.238 – Sessão de 20/11/2018)

#### **Das Demais Alegações Recursais**

No que tange às demais razões recursais suscitadas pelo Recorrente, considerando que tais alegações em nada diferem daquelas apresentadas em sede de impugnação, estando as conclusões alcançadas pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento perfilhado por este Relator, em vista do disposto no inc. I, § 12, do art. 144, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida, *in verbis*:

(...)

#### ***Princípios constitucionais***

52. Sustenta o impugnante que no procedimento do lançamento tributário sob análise teria havido violações a princípios constitucionais. A questão, porém, não pode ser objeto de análise na seara administrativa, pois, de acordo com a Constituição Federal, em seus arts. 97 e 102, incumbe exclusivamente ao Poder Judiciário a apreciação e a decisão de questões referentes à constitucionalidade de lei ou ato normativo.

53. As alegações de inconstitucionalidade quanto à aplicação da legislação tributária não podem ser oponíveis na esfera administrativa, por ultrapassar os limites da sua competência legal, conforme orientação contida no Parecer Normativo CST nº 329, de 21 de outubro de 1970, que assim está ementado:

*Não cabimento da apreciação sobre inconstitucionalidade arguida na esfera administrativa. Incompetência dos agentes da Administração para apreciação de ato ministerial.*

54. Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

(...)

#### ***Multa qualificada***

70. O interessado também se contrapõe à imputação que se lhe faz de multa no percentual de 150%, apresentando os seguintes argumentos:

- i) seria infundada a afirmação de que ele teria apresentado informações inverídicas e interposto obstáculos que impediriam a atuação fiscal";
- ii) a autoridade lançadora não demonstra quais teriam sido aqueles "obstáculos interpostos pelo contribuinte" e nem, caso tenham ocorrido, se "seriam suficientes para se tornar imprescindível a aplicação da multa qualificada";
- iii) haveria "absoluta ausência de qualquer dolo ou má-fé tributária por parte do impugnante, motivo pelo qual pode-se afirmar que a qualificação da multa não encontra amparo legal".

71. A multa de que se trata está prevista no art. 44, inc. I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, nos seguintes termos:

(...)

73. Temos, portanto, que a aplicação de multa no percentual duplicado tem como hipótese de incidência a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, ou falta de declaração ou declaração inexata, quando essas irregularidades decorrem de sonegação, fraude ou conluio, tipos legais que têm como elemento subjetivo o dolo específico de impedir o conhecimento da autoridade tributária quanto à ocorrência do fato gerador tributário, ou de impedir ou retardar a própria ocorrência do fato gerador, ou então de modificá-lo.

74. A autoridade lançadora, conforme se vê à folha 2834, fundamentou o lançamento de multa de ofício no percentual duplicado no fato de o interessado ter-se valido de "simulações para minimizar os efeitos das sonegações cometidas, na tentativa de subtrair ao fisco a verdade real dos fatos envolvendo sua atividade laboral", consistentes em:

- i) apresentar informações inverídicas de que "não dispunha de controle sobre a assistência a seus pacientes referentes às contraprestações em função da intervenção indevida de terceiros", informações que, segundo a autoridade, "ruíram por terra com a leitura da sentença judicial que absolveu os acusados pelo contribuinte de tal ato ilegal"; e
- ii) apresentação de documentos que chamou de "pseudo livros-caixas" sem qualquer anotação de receitas, mas apenas de despesas, para períodos nos quais houve recolhimentos de imposto de renda (carnê-leão), os quais só poderiam ter sido efetivados se o interessado tivesse auferido receitas.

75. Ao dizer que a alegação do interessado de que não teria controle de seus recebimentos teria "ruído por terra" em vista de "sentença judicial que absolveu os acusados pelo contribuinte de tal ato ilegal" a autoridade lançadora está se referindo aos fatos que narrara às folhas 2818 a 2822, no sentido de que a falsidade da alegação do interessado de que a escrituração de suas receitas teria

sido furtada por um casal de ex-funcionários ficara evidenciada pelo fato de esses ex-funcionários terem sido absolvidos na correspondente ação penal.

76. Todavia, conforme se observa na transcrição que a autoridade fez à folha 2821, o juiz prolator da referida decisão julgou improcedente a denúncia por considerar que a prova carreada aos autos era "precária e insuficiente, não comportando a condenação perseguida pelo Ministério Público". Portanto, aquela decisão teve como fundamento a falta de prova da materialidade do fato imputado, o que não significa, evidentemente, absolvição por negativa da autoria ou do fato.

77. Portanto, ao contrário do que entendeu a fiscalização, a referida sentença não tem eficácia para demonstrar que o fato alegado pelo interessado não teria ocorrido, nem, conseqüentemente, para se inferir que aquela sua alegação configuraria dolo.

78. Por outro lado, quanto ao que chamou de "pseudo livros-caixa", a autoridade lançadora demonstrou que o interessado, intimado a comprovar os elementos de apuração dos valores recolhidos mensalmente a título de imposto de renda (carnê-leão), apresentou aqueles livros-caixa sem qualquer anotação de receitas para os respectivos períodos. Quanto aos comprovantes dos lançamentos, a autoridade também demonstrou que o interessado afirmou que não detinha os relativos às receitas, que lhe teriam sido furtados.

79. Além disso, a autoridade também apurou que o interessado havia omitido receitas relativas aos períodos-base daqueles livros-caixa. De sua parte, o interessado não contestou a reputada omissão, mas, de forma incidental, confessou-as, pois apenas requereu que elas fossem reputadas como recebidas no período que lhe seria menos prejudicial, ou seja, nos meses de dezembro de cada ano-calendário.

80. Desta forma, temos que o interessado, apesar de ter feito recolhimentos mensais de imposto de renda (carnê-leão), que só poderiam e deveriam ser apurados e recolhidos mediante o auferimento de receitas, e de admitir ter omitido outras receitas, apresentou à autoridade lançadora livros-caixa com a informação de que não havia auferido receita no período fiscalizado, fato que configura omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, que é a hipótese de incidência legal prevista no art. 71, inc. I, da Lei nº 4.502, de 1964.

81. Ante o exposto, constata-se a legalidade do lançamento tributário no que se refere à incidência da multa qualificada, prevista no art. 44, inc. I, c/c § 1º da Lei nº 9.430, de 1996.

Adicionalmente às razões de decidir supra reproduzidas, ora adotadas como fundamento no presente voto, cumpre destacar que, **com relação à multa qualificada**, consoante os escólios do Conselheiro Matheus Soares Leite, objeto do Acórdão nº 2401-012.070, com a

superveniência da Lei nº 14.689, de 2023, o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a redação supratranscrita.

Depreende-se, pois, que a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou tão somente o percentual da Multa Qualificada, prevista no art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, passando a ser de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Ou seja, a nova lei, por meio da inclusão do inciso VI ao art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, nas hipóteses de ausência de reincidência, reduziu a multa de ofício qualificada de 150% para 100%. Por sua vez, no caso de reincidência, a multa de 150% será aplicada (dobrada). Em termos práticos, se o contribuinte não for reincidente a multa será de 100% e não mais de duas vezes 75%.

No presente caso a fiscalização não esclareceu se seria o caso ou não de ocorrência de reincidência da conduta infracional. Consequentemente, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A deve ser referida “multa qualificada” reduzida de 150% para 100%.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente o recurso voluntário interposto, não apreciando a alegação “da concomitância da multa isolada e da multa de ofício”, por inovação recursal, bem como as matérias de defesa “glosa das despesas declaradas” e “alocação temporal dos rendimentos profissionais” por falta de interesse recursal e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Gregório Rechmann Junior**