



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

**Processo nº** 10580.006296/2006-46  
**Recurso nº** 155.538 Voluntário  
**Matéria** IRPF  
**Acórdão nº** 104-23.217  
**Sessão de** 28 de maio de 2008  
**Recorrente** LAERCIO DA SILVA TERRUEL  
**Recorrida** 3<sup>a</sup> TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**  
Exercício: 2003, 2004, 2005

**PRELIMINAR - NULIDADE** - Incabível declaração de nulidade por vício formal quando ausente a comprovação de prejuízo à parte e ao exercício do direito de defesa.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO - RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IMPOSSIBILIDADE** - A retificação da declaração de rendimentos só é possível mediante a comprovação do erro em que se funde e antes do início da ação fiscal. Incabível a sua retificação após a ciência do Termo de Início de Fiscalização.

**DESPESAS - DEDUÇÃO INDEVIDA** - Tendo o contribuinte efetuado a dedução de despesas em sua Declaração de Ajuste Anual, cujos comprovantes não foram apresentados à fiscalização, é lícito ao Fisco proceder à glosa desses valores e exigir, mediante auto de infração, diferença de imposto apurada.

**MULTA - QUALIFICAÇÃO** - Ausente demonstração do evidente intuito de fraude, a que se refere o art. 44 da Lei n. 9.430, de 1996, deve a penalidade ser reduzida ao percentual de 75% do imposto lançado.

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LAERCIO DA SILVA TERRUEL.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% e restabelecer a dedução a título de dependente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nelson Mallmann, Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta

510

Cardozo, que apenas admitiam a desqualificação da multa de ofício. O Conselheiro Antonio Lopo Martinez declarou-se impedido.

*georio)neu lotte bando*  
MARIA HELENA COTTA CARDozo  
Presidente

*Gustavo Lian Haddad*  
GUSTAVO LIAN HADDAD  
Relator

FORMALIZADO EM: 02 JUL 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA, RAYANA ALVES DE OLIVEIRA FRANÇA e RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro PEDRO ANAN JÚNIOR.

## Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 12/07/2006, o Auto de Infração de fls. 03/08, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios de 2003 a 2005, anos-calendário de 2002 a 2004, por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 256.218,81, dos quais R\$ 88.040,97 correspondem a imposto, R\$ 132.061,44 a multa de ofício, e R\$ 36.116,40, a juros de mora calculados até 30/06/2006.

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 04/07), a autoridade fiscal apurou as seguintes infrações:

### ***"001 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL)***

#### ***DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA OFICIAL***

*Redução indevida da Base de Cálculo com despesas de Previdência Oficial pleiteada indevidamente. Intimado em 19.07.2005 através do Termo de Início de Fiscalização para ciência pessoal o Contribuinte não foi localizado. Reintimado em 25.04.2006 por via postal no novo endereço constante do Cadastro de Pessoas Físicas, também não foi atendido o quanto solicitado no Termo de Início de Fiscalização. Em 15.05.2006 foi afixado o Edital de Intimação de nº 41/06, novamente sem ser atendido pelo Contribuinte. Desta forma, foram glosados os valores declarados como deduções relativas à Contribuição para a Previdência Social no valor de R\$ 21.989,09 referente ao ano-calendário de 2002, no valor de R\$ 44.298,26 referente ao ano-calendário de 2003 e no valor de R\$ 2.435,80 referente ao ano-calendário de 2004.*

### ***002 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL)***

#### ***DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE***

*Efetuamos a glosa de deduções, pleiteadas indevidamente conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo. Intimado em 19.07.2005 através do Termo de Início de Fiscalização para ciência pessoal o Contribuinte não foi localizado. Reintimado em 25.04.2006 por via postal no novo endereço constante do Cadastro de Pessoas Físicas, também não foi atendido o quanto solicitado no Termo de Início de Fiscalização. Em 15.05.2006 foi afixado o Edital de Intimação de nº 41/06, novamente sem ser atendido pelo Contribuinte. Desta forma foram glosadas as deduções declaradas relativas a Despesas com dependentes no valor de R\$ 8.904,00 no ano-calendário de 2003 e no valor de R\$ 2.544,00 no ano-calendário de 2004.*

### ***003 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL)***

#### ***DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS***

*Sua*

*Glosa de deduções com despesas médicas, pleiteadas indevidamente conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo. Intimado em 19.07.2005 através do Termo de Início de Fiscalização para ciência pessoal o Contribuinte não foi localizado. Reintimado em 25.04.2006 por via postal no novo endereço constante do Cadastro de Pessoas Físicas, também não foi atendido o quanto solicitado no Termo de Início de Fiscalização. Em 15.05.2006 foi afixado o Edital de Intimação de nº 41/06, novamente sem ser atendido pelo Contribuinte. Desta forma, foram glosadas as deduções de despesas médicas declaradas no valor de R\$ 15.657,41 referente ao ano-calendário de 2002, no valor de R\$ 15.571,00 referente ao ano-calendário de 2003 e no valor de R\$ 4.080,00 referente ao ano-calendário de 2004.*

**004 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL)**

**DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA**

*Glosa de despesas escrituradas em Livro Caixa conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo. Intimado em 19.07.2005 através do Termo de Início de Fiscalização para ciência pessoal o Contribuinte não foi localizado. Reintimado em 25.04.2006 por via postal no novo endereço constante do Cadastro de Pessoas Físicas, também não foi atendido o quanto solicitado no Termo de Início de Fiscalização. Em 15.05.2006 foi afixado o Edital de Intimação de nº 41/06, novamente sem ser atendido pelo Contribuinte. Desta forma foram glosados os valores de R\$ 60.000,00 referente ao ano-calendário de 2002 e o valor de R\$ 68.000,00 referente ao ano-calendário de 203, ambos declarados a título de despesas com Livro Caixa como dedução de rendimentos tributáveis.*

**005 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL)**

**DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESA COM INSTRUÇÃO**

*Glosa de despesas com instrução, pleiteadas indevidamente conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo. Intimado em 19.07.2005 através do Termo de Início de Fiscalização para ciência pessoal o Contribuinte não foi localizado. Reintimado em 25.04.2006 por via postal no novo endereço constante do Cadastro de Pessoas Físicas, também não foi atendido o quanto solicitado no Termo de Início de Fiscalização. Em 15.05.2006 foi afixado o Edital de Intimação de nº 41/06, novamente sem ser atendido pelo Contribuinte. Desta forma foram glosados os valores declarados a título de dedução dos rendimentos tributáveis referentes à despesas com instrução no ano-calendário de 2002 no valor de R\$ 11.988,00 e no ano-calendário de 2003 no valor de R\$ 8.992,00.*

**006 - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PLEITEADA INDEVIDAMENTE (AJUSTE ANUAL)**

**DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA/FAPI**

*Dedução indevida da Base de Cálculo com despesas de Previdência Privada pleiteada indevidamente, conforme Termo de Verificação*

*SLA*

*Fiscal em anexo. Intimado em 19.07.2005 através do Termo de Início de Fiscalização para ciência pessoal o Contribuinte não foi localizado. Reintimado em 25.04.2006 por via postal no novo endereço constante do Cadastro de Pessoas Físicas, também não foi atendido o quanto solicitado no Termo de Início de Fiscalização. Em 15.05.2006 foi afixado o Edital de Intimação de nº 41/06, novamente sem ser atendido pelo Contribuinte. Desta forma foram glosados os valores declarados como dedução dos rendimentos tributáveis referentes à dedução da Contribuição à Previdência Privada e Fapi no valor de R\$ 21.620,45 referente ao ano-calendário de 2002, no valor de R\$ 24.555,07 referente ao ano-calendário de 2003 e no valor de R\$ 19.071,38 referente ao ano-calendário de 2004."*

Cientificado do Auto de Infração em 20/07/2006 (fls. 38), o contribuinte apresentou, em 17/08/2006, a impugnação de fls. 43/62, cujas alegações foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora de primeira instância:

*"1. Fora intimado para apresentar comprovantes de deduções pleiteadas nos anos de 2003 a 2004, sendo surpreendido com o lançamento relativo ao ano base 2002. Este fato implicaria na nulidade do lançamento.*

*2. Antes de esgotado o prazo para considerar-se intimado pelo edital, havia providenciado a retificação da declaração do ano calendário 2003. As informações retificadas devem ser consideradas no lançamento, mesmo porque a simples intimação para prestar esclarecimento não significa que já houvesse iniciado o procedimento para lançamento de ofício.*

*3. A declaração do ano base 2003 gerou imposto a pagar de R\$ 1.042,98 e exigência de devolução de restituição indevida de R\$ 39.622,10, homologadas pela notificação de fls. 87.*

*4. Para comprovar a relação de dependência, apresenta certidão de casamento onde consta o nome de seus pais (fls 91), e extrato bancário para comprovar transferências de recursos em favor destes em 2003 e 2004. Apresenta também comprovante de pagamentos à UNIMED em nome de seus pais (fls. 93/98).*

*5. Anexa comprovantes de rendimentos para comprovar contribuições para a previdência privada e despesas médicas (fls. 88/90 e 111).*

*6. Não cabe a aplicação da multa qualificada de 150% porque não foi demonstrada a ocorrência de evidente intuito de fraude. As deduções foram informadas incorretamente porque entendia poder deduzi-las."*

A 3ª Turma da DRJ em Salvador decidiu, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento, em acórdão assim ementado:

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

*Ano-calendário: 2002, 2003, 2004*

*Ementa: MULTA DE OFÍCIO. ESPONTANEIDADE. A declaração retificadora entregue após a ciência do início do procedimento fiscal*

*SJW*

*não caracteriza a espontaneidade que excluiria a imposição de penalidades, especialmente quando o responsável não haja efetuado o pagamento do imposto a que se refere o lançamento de ofício.*

*GLOSA DE DEDUÇÕES. As deduções exageradas e com indícios de irregularidade podem ser glosadas sem a audiência do contribuinte.*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Comprovado o evidente intuito de fraude, cabe a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%.*

*Lançamento Procedente.”*

Cientificado da decisão de primeira instância em 26/09/2006, conforme AR de fls. 137, e com ela não se conformando, o Recorrente interpôs, em 19/10/2006, o recurso voluntário de fls. 138/161, por meio do qual sustenta (i) a nulidade do auto de infração tendo em vista a ausência de prévia intimação do contribuinte, (ii) a tempestiva retificação das declarações de ajuste anual, (iii) a correção das deduções efetuadas a título de despesas com dependentes e (iv) a necessidade da redução da multa aplicada.

É o Relatório.

*SAB*

## Voto

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço.

Preliminarmente o Recorrente sustenta a nulidade do lançamento tendo em vista a ausência de prévia intimação para apresentação dos documentos comprobatórios das despesas objeto de glosa quanto ao ano de 2002.

Entendo que não assiste razão ao Recorrente, senão vejamos.

Como se verifica do AR de fls. 21, o Recorrente foi devidamente intimado do Termo de Início de Fiscalização (fls. 16/17) e Termo de Reintimação Fiscal (fls. 20) em 27/04/2006, por meio do qual foram solicitados os documentos comprobatórios das despesas objeto de glosa quanto aos anos de 2003 e 2004. Tais intimações não foram respondidas.

A intimação foi enviada e recebida no endereço do Recorrente sendo, portanto, considerada válida, nos termos da súmula 1º CC nº 9, abaixo transcrita.

*“Súmula 1ºCC nº 9: É válida a ciência da notificação por via postal realizada no domicílio fiscal eleito pelo contribuinte, confirmada com a assinatura do recebedor da correspondência, ainda que este não seja o representante legal do destinatário.”*

O fato do ano de 2002 não ter sido incluído na intimação não invalida o procedimento, inaugurado pelo MPF de fls. 1 e que incluiu tal ano no escopo da fiscalização.

Adicionalmente, em vários julgados desta C. Câmara envolvendo alegações de nulidade por vício formal tenho me posicionado, em linha com a moderna doutrina da instrumentalidade do processo, no sentido de que ela somente deve ser declarada quando o vício tiver causado ou puder causar prejuízo à parte. Essa tendência ganhou notoriedade com a veiculação do brocado francês “pás de nulite sens grief” (literalmente não há nulidade sem prejuízo).

Destarte rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo Recorrente.

No mérito o Recorrente sustenta (i) a tempestiva retificação das declarações de ajuste anual, com a consequente caracterização de denúncia espontânea e afastamento de penalidades, (ii) a legalidade das deduções efetuadas a título de despesas com dependentes e (iii) a desqualificação da multa aplicada.

Em relação à espontaneidade na apresentação das declarações retificadoras não assiste razão ao Recorrente.

SUA

Como se verifica dos autos o Recorrente foi devidamente intimado do início da fiscalização em 27/04/2006, conforme AR de fls. 21, sendo tal intimação válida e eficaz, como detalhadamente explicado acima.

O Recorrente, conforme recibo apresentado juntamente com sua impugnação, só em 08/06/2006 efetuou a retificação da declaração de ajuste para o ano-calendário de 2003, ou seja, após o início da fiscalização.

Nos termos do direito aplicável, somente se aceita a caracterização da denúncia espontânea se comprovada sua atuação efetuado antes do início de procedimento de ofício relativo à matéria, o que não é o caso dos presentes autos.

Por outro lado, em relação à declaração retificadora do ano calendário de 2004, foi exatamente ela que foi analisada pela fiscalização, conforme se verifica às fls. 32/36.

Logo, improcedentes os argumentos suscitados pelo Recorrente.

No tocante às deduções com dependente (pai do Recorrente), glosadas pela autoridade fiscal, entendo que assiste razão ao Recorrente.

O artigo 77 do Regulamento do Imposto de Renda ("RIR/99") regula as hipóteses de dedução de despesas com dependentes nos seguintes termos:

*"Art. 77. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida do rendimento tributável a quantia equivalente a noventa reais por dependente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).*

*§ 1º Poderão ser considerados como dependentes, observado o disposto nos arts. 4º, § 3º, e 5º, parágrafo único (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35):*

*I - o cônjuge;*

*II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;*

*III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;*

*IV - o menor pobre, até vinte e um anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;*

*V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até vinte e um anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;*

*VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;*

*S/*

*VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.*

*§ 2º Os dependentes a que referem os incisos III e V do parágrafo anterior poderão ser assim considerados quando maiores até vinte e quatro anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 1º).*

*§ 3º Os dependentes comuns poderão, opcionalmente, ser considerados por qualquer um dos cônjuges (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 2º).*

*§ 4º No caso de filhos de pais separados, poderão ser considerados dependentes os que ficarem sob a guarda do contribuinte, em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 3º).*

*§ 5º É vedada a dedução concomitante do montante referente a um mesmo dependente, na determinação da base de cálculo do imposto, por mais de um contribuinte (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 4º)."*

No presente os valores glosados se referem aos pais do Recorrente, sendo que a referida glosa foi mantida pela DRJ tendo em vista a informação constante às fls. 120 de que o pai do Recorrente, ao apresentar sua declaração de isento, declarou não ser dependente. Com relação à mãe, considerou a DRJ que "se seu pai não é dependente, pode-se concluir que sua mãe também não é". (fls. 133)

Nada obstante, o requisito para que o pai do contribuinte seja considerado seu dependente é ser incluído na declaração e não possuir rendimentos em valor superior ao limite de isenção, não servindo o erro de fato no preenchimento da declaração de isento do pai suficiente a afastar a caracterização.

Deve, assim, ser restabelecida a dedução pleiteada pelo Recorrente relativamente a seus pais (Jose Franco Terruel e Ana da Siva Terruel) nos anos-calendários de 2003 e 2004.

Por outro lado, entendo que não há nos autos elementos que possam demonstrar o evidente intuito de fraude por parte do Recorrente a justificar a qualificação da penalidade.

A penalidade em questão está prevista no art. 44, inciso II da Lei n. 9.430, de 1996, incorporado ao art. 957, II, do RIR/99, assim redigido:

*"Art. 957 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44)*

*(...)*

*II - de cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."*

*514*

Os dispositivos referidos, vale dizer, os artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 1964, cuidam das figuras do dolo, fraude e sonegação, nos seguintes termos:

*"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 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 arts. 71 e 72. "*

A teor da previsão legal acima, para que a multa de lançamento de ofício de 75% seja qualificada e elevada para 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude, demonstrado inequivocadamente nos autos a partir de elementos probatórios colacionados pela fiscalização.

Essa posição é amplamente reconhecida pela jurisprudência deste E. Primeiro Conselho de Contribuintes, restando incontroverso que a fraude não se presume, sendo necessário que sejam produzidas provas do evidente intuito a que se refere a norma legal, não bastando suspeitas. A experiência indica que o evidente intuito de fraude se configura nas situações em que demonstrado o emprego de meios ardilos, como notas fiscais calçadas, recibos falsificados, etc.

Ao contrário da responsabilidade pela obrigação tributária principal, que a teor do art. 136 do CTN não requer dolo ou culpa para sua configuração, bastando a prática da infração por qualquer meio, a aplicação da multa dita qualificada pressupõe dolo específico, no sentido de subtrair o imposto que se sabe devido pela utilização de meios fraudulentos.

No caso dos presentes autos, os fundamentos para a aplicação da multa qualificada, como se verifica do auto de infração, teria sido a conduta reiterada do Recorrente de pleitear a dedução indevida de despesas em sua declaração de ajuste anual.

Entendo que a simples declaração de despesas indevidas não dá causa para a qualificação da multa. Dentre outras razões tal conclusão decorre do fato de que, se assim não fosse, não haveria hipótese para a aplicação da multa de ofício "não qualificada" de 75%.

De fato, entendo que para a correta aplicação da multa qualificada a inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o contribuinte, por ato fraudulenta, levou a autoridade administrativa a erro, por meio, por exemplo, da utilização de documentos falsos, notas frias, etc.

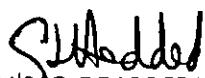
*SJA*

Assim, examinando o conjunto probatório dos autos entendo assistir razão à Recorrente, não tendo a fiscalização logrado êxito em demonstrar evidente intuito de fraude em sua conduta.

Nestes termos, entendo que não está presente o evidente intuito de fraude a justificar a aplicação da multa qualificada de 150%, nos termos do art. 44 da Lei n. 9.430, de 1996, devendo ser aplicado o percentual normal de 75%.

Ante o exposto, conheço do recurso para, no mérito, DAR-LHE parcial provimento para restabelecer a dedução com os dependentes José Franco Terruel e Ana Siva Terruel nos anos-calendários de 2003 e 2004 e desqualificar a penalidade, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Sala das Sessões, em 28 de maio de 2008

  
GUSTAVO LIAN HADDAD