



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10882.723911/2013-15
ACÓRDÃO	2002-000.333 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSE JORGE NETO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. MATÉRIA INCONTROVERSA. DELIMITAÇÃO INCORRETA DA LIDE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A preliminar de nulidade do lançamento por vício na intimação, quando arguida na impugnação, impede o fracionamento do crédito tributário para fins de apartação, uma vez que tal vício compromete a validade do lançamento como um todo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por escolha um item, selecione uma opção.
Escolha um item (Para deixar em branco, escolha o primeiro item da lista)

Sala de Sessões, em 31 de julho de 2025.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Clique para inserir o nome do Presidente de Turma – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Clique para inserir os nomes dos participantes

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da glosa com a previdência oficial, previdência privada – FAPI, despesas médicas, com dependentes, com instrução, com pensão alimentícia e com livro-caixa, além da aplicação da multa qualificada e agravada, referente aos exercícios 2011 a 2013.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 41/51), extrai-se:

A presente ação fiscal restringiu-se ao exame das deduções informadas pelo interessado em suas Dirpf dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, baseando-se somente nos dados constantes dos sistemas informatizados da RFB, tendo em vista a falta de atendimento à intimação fiscal por parte do sujeito passivo.

Mesmo após a intimação do contribuinte do Termo de Início de Procedimento Fiscal na data de 13/12/2013 (foi publicado o Edital de fl 06 após três tentativas de entrega da intimação por via postal) verificou-se que não houve qualquer manifestação por parte do sujeito passivo.

A autoridade fiscal constatou uma diferença de R\$ 1.248,97 entre o total declarado a título de gastos com Previdência Oficial pelo notificado no ano de 2010 (R\$17.288,75) e o somatório de valores informados em Dirf pelas fontes pagadoras Ministério da Saúde, Município de Santana de Parnaíba e Município de Cotia no ano de 2010 (total de R\$ 15.939,78).

Ainda, foi constatada a inserção de dados inverídicos a título de despesas com dependentes, Previdência Social, Previdência Privada/FAPI, despesas médicas, despesas de instrução e livro caixa nas Declarações de Ajuste Anual do contribuinte dos exercícios de 2011, 2012 e 2013, conforme quadros analíticos constante do TVF.

Com relação à aplicação da multa de ofício, foi salientado que, nos três anos abrangidos pelo procedimento fiscal, o contribuinte não comprovou as deduções informadas em suas Dirpf, o que evidencia que foram informadas deduções que o mesmo sabia ou deveria saber inexistentes, devendo ser registrado, outrossim, que já havia sido lavrada contra o sujeito passivo a Notificação de Lançamento nº 2007/608425054012028 relativa ao ano-calendário de 2006, por dedução indevida de despesas escrituradas em livro-caixa.

Ainda, foi explicitado que a falta de atendimento à intimação fiscal justificou a aplicação da multa agravada capitulada no inciso I §2º do art 44 da Lei n 9.430/96.

Após apresentação de impugnação por parte do contribuinte, foi proferido Acórdão nº 12-74.665 - 5ª TURMA da DRJ no Rio de Janeiro/RJ de e-fls. 254/280, a qual julgou procedente **em parte** o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso (e-fls. 302/333), repisando as alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

- inicialmente, cita o art 18 da MP n 2189-49/01, o art 54 da IN SRF n 15/01 e o art 5º da IN RFB 958/09, alegando que efetuou a retificação de suas Declarações de Ajuste Anual, acompanhadas do recolhimento do débito principal mais os juros, objetivando o reconhecimento de sua denúncia espontânea, razão pela qual deve ser reconhecida a total improcedência do Auto de infração por falta de objeto;

- defende que não foi cientificado acerca do início do procedimento fiscal, atestada pelo próprio fato do sistema eletrônico da RFB ter aceitado, com sucesso, a transmissão das declarações retificadoras, conforme comprovam os recibos juntados em anexo às próprias mensagens retornadas ao contribuinte no momento do envio das referidas declarações. Além disso, informa ter ciência de que o próprio sistema impede o envio de declarações retificadoras quando há fiscalização eficaz em curso, o que força os contribuintes a comparecerem nos postos de atendimento da RFB;

Defende que o procedimento fiscal somente é eficaz perante o contribuinte após a sua regular cientificação. No entanto, ao contrário do descrito no TVF, tal cientificação não ocorreu no caso concreto.

Prova da ausência de regular notificação é o fato do sistema da RFB ter aceitado, com sucesso, a transmissão de suas Dirpf retificadoras, conforme recibos em anexo, além das próprias mensagens retornadas no momento do envio das Declarações. Caso houvesse fiscalização eficaz perante o interessado, o próprio sistema impediria o envio das retificadoras, segundo informa a própria Secretaria, conforme aviso no link “regularização de pendências”.

Informa que o AR de fl 05 foi encaminhado para o endereço Rua Lancioto Viviani nº 152, centro Osasco/SP, quando o domicílio tributário eleito pelo contribuinte fica na mesma rua, mas no número 154, fato que pode ser comprovado por todas as Dirpf entregues pelo interessado à RFB, inclusive aquelas que deram ensejo à autuação.

Embora ambos os endereços sejam de titularidade do contribuinte e fiquem um ao lado do outro, é necessário informar que o número 152 é de sua residência, enquanto que o número 154 é seu consultório médico (docs em anexo), este sim seu domicílio tributário eleito.

Defende que, caso houvesse dúvidas por parte da RFB em função da divergência, o correto seria promover a intimação em ambos os endereços, a fim de se evitar prejuízos ao impugnante.

Alega que o fato da intimação do Auto-de-infração ter sido recebida pelo contribuinte no número 152 não torna válida a primeira intimação incorreta, tendo em vista que o fato de um ato válido ter atingido seu objetivo não pode servir de justificativa para convalidar os atos inválidos da mesma natureza, anteriores ou posteriores, que não atingiram suas finalidades, mormente quando implicam inúmeros prejuízos ao destinatário. Cita o art 32 II do Decreto n 70.235/72 além da Súmula CARF n 09 em seu favor.

Informa que, apesar das três tentativas de intimação por via postal (22/11/13, 25/11/13 e 27/11/13) registradas no documento de fl 08, ao se analisar o AR de fl 05 (e doc em anexo), verifica-se que as duas últimas datas anotadas pelos Correios são idênticas, a saber, o dia 25/11/2013, apenas diferenciando-se duas tentativas pelo espaço de 57 minutos. Ou seja, foram manejadas três tentativas de entrega, dentre as quais duas ocorreram no mesmo dia em um período de menos de uma hora de diferença, em afronta às práticas oficiais dos correios.

Informa que o próprio carimbo dos correios no AR de fl 05 é datado do dia 26/11/13, além do documento de fl 08 também confirmar que não houve tentativa de entrega no dia 27/11/13, pois esta foi cancelada, sendo o documento diretamente devolvido ao remetente. Alega caber ao fisco constatar a irregularidade do procedimento fiscal e promover nova tentativa de intimação, de modo a sanar o vício apresentado, e não simplesmente emitir edital e dizer que o contribuinte estaria notificado.

Defende que, no caso de correspondências não entregues por motivo de ausência do destinatário, as mesmas ficam na agência dos correios mais próxima à sua disposição pelo período entre 7 a 20 dias, pratica esta absolutamente necessária a prestigiar a proporcionalidade e razoabilidade na prestação do serviço postal, mas que não ocorreu no caso concreto, mais uma razão pela qual deve-se considerar nulo o ato de intimação.

Em suma, defende a nulidade da intimação realizada via Edital, pelo simples fato do ato antecessor que lhe deu causa também encontrar-se eivado do mesmo vício.

Alega que a intimação por Edital ter sido perpetrada em 28/11/13, em dia imediatamente seguinte ao da devolução do AR à RFB é medida absolutamente inadequada, desproporcional e nada razoável no caso concreto, tendo em vista a precariedade desta forma de intimação, além do fato da RFB possuir o telefone celular do contribuinte, bastando uma ligação para que o mesmo retirasse a intimação na própria Delegacia da RFB. Discorre sobre o princípio da razoabilidade e cita jurisprudência do CARF sobre a intimação via Edital.

Defende que o Edital de intimação possui vícios em sua forma e conteúdo, sendo inapto a finalidade para o qual se pretendida. Alega que não há regulamentação por parte da RFB para se proceder a esse tipo de intimação, como determina o §6º do art 23 do Decreto n 70.235/72 e o §4º do art 10 do Decreto n 7.574/2011, de modo que não se sabe ao certo a forma como tais intimações serão efetuadas. Na falta de regulamentação pertinente ao tema, impossível à RFB proceder à intimação via edital na forma como realizada, conforme doutrina de Eduardo Domingos Bottallo.

Alega que não houve a publicação do edital eletrônico, tendo em vista que é necessário ter em mãos o número de CPF da pessoa em tese intimada, além das inúmeras dificuldades que se tem para acessar o endereço eletrônico da RFB, o que cria o ônus insuportável para o cidadão de ter que entrar diariamente no desconhecido endereço de Editais da RFB para saber se está ou não intimado de alguma fiscalização, sob pena de sofrer todos os prejuízos, custos e dissabores em função do não atendimento do Edital.

Cita o art 26 da Lei n 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal) que prescreve que as intimações relativas a processos administrativos realizadas aos interessados, para a ciência de decisão ou efetivação de diligências devem conter diversos requisitos, cujos itens II, III, V e VI não foram atendidos pelo Edital de fl 06, o que acarreta sua nulidade, nos termos do §5º do art 26 do diploma supracitado.

Quanto ao mérito, alega que o requisito mínimo para a qualificação da renda tributável é o acréscimo patrimonial do contribuinte, e que o legislador não limitou a periodicidade em que o acréscimo patrimonial ensejaria a incidência do imposto. Informa que, segundo o art 2º da Lei n 7.713/88, a ocorrência do fato gerador do IRPF é mensal, sendo o imposto devido mensalmente, conforme os rendimentos sejam percebidos.

Dessa forma, a obrigação tributária ocorrerá mês a mês, a despeito de haver ajuste dos valores recolhidos ao fim do ano-base. Alega que o art 882 do RIR determina que o termo final da obrigação tributária, na hipótese de rendimentos ao recolhimento mensal, será “o último dia útil do mês subsequente àquele em que os rendimentos ou ganhos forem percebidos”. Nesses casos, com a mora, o contribuinte se sujeita a juros moratórios e multa isolada, ainda que ele tenha levado o rendimento sujeito à tributação mensal à tributação ao fim do ano-base.

Alega que, ao glosar as despesas escrituradas em livro-caixa, o Fisco desconsiderou a existência da sistemática mensal de recolhimento, em razão de perceber rendimentos originários de pessoas físicas, em desrespeito ao disposto no art 8º da lei n 7.713/88.

Como resultado, a fiscalização somou os rendimentos percebidos mês a mês pelo contribuinte, em 2011 e 2012, aplicando sobre eles a alíquota de 27,5% e multa de 225% como se o fato gerador para esses rendimentos houvesse ocorrido em

31/12 de cada ano base, o que é equivocado, porque os recebimentos de pessoas físicas foram mensais, sendo a incidência do IRPF também mensal.

Em conclusão, o lançamento é nulo no que toca à consideração dos rendimentos tributáveis constantes no campo “rendimentos recebidos de pessoas físicas” nas Dirpf dos exercícios de 2011 e 2012, em razão de sua ocorrência mensal, conforme sistema de bases correntes.

Alega a comprovação das seguintes despesas: no ano de 2010 a dedução da Previdência Privada Brasilprev no valor de R\$ 1.441,86 (doc 15) e a dedução da despesa médica no valor de R\$ 250,00 (doc 15).

No ano de 2011, a despesa com saúde de R\$ 5.005,53 feita ao Ministério da Saúde (doc 16), além da dedução de Previdência Privada Brasilprev no valor de R\$ 1.566,39 (doc 16).

No ano de 2012, a despesa com saúde de R\$ 5.005,91 (doc 17), além da despesa médica de R\$ 5.000,00 (doc 17).

Alega que a base de cálculo relativa ao ano de 2010 deve ser reduzida, tendo em vista que o rendimento oriundo do Ministério da Saúde foi equivocadamente informado a maior. O valor correto é o de R\$ 30.796,77 e não o valor considerado pelo AIIM de R\$ 54.000,00

Alega a nulidade da multa aplicada, porque a partir da fl 47 do TVF o AFRFB autuante limitou-se a indicar os arts 71, 72 e 73 da Lei n 4.502/64, sem especificar se o contribuinte estava sofrendo qualificação de multa por supostamente ter incorrido em sonegação (art 71), apenas em fraude (art 72) ou apenas em conluio (art 73), em todos eles ou em dois deles ao mesmo tempo, isto é não houve enquadramento legal.

Defende que não é possível saber sobre qual imputação deve se defender em decorrência dessa alusão genérica levada a cabo pelo AFRFB, ferindo as regras processuais vigentes, contaminando, da mesma forma, o Direito Tributário, cujo maior vetor é o princípio da legalidade.

Alega que, mesmo que o fiscal tivesse feito o correto enquadramento legal, a multa em comento não poderia prosperar, tendo em vista que o dolo necessário para sua qualificação, referido nos arts 71 a 73 supra, não diz respeito à intenção de não pagar tributos (eis que para isso já existe a multa de ofício de 75%), mas sim à de criar dolosamente embaraços para a fiscalização tomar conhecimento do fato gerador, situações nas quais o contribuinte se recusa a entregar documentos à fiscalização ou entrega a ela documentos falsos e inidôneos.

Discorre acerca das espécies de presunções e cita as Súmulas CARF nºs 14 e 25, exigindo que a fiscalização faça prova da eventual conduta dolosa, haja vista que a imposição da multa qualificada exige algo a mais, por ser exceção dentro de um sistema em que o que deve ser presumida é a boa-fé do contribuinte, cabendo prova em contrário por parte da autoridade fiscal.

Requer a nulidade da multa agravada em razão da precariedade do ato intimatório realizado por edital, onde o interessado restou impossibilitado de prestar qualquer tipo de esclarecimento, por total desconhecimento da intimação editalícia, tendo sido tolhido de qualquer possibilidade de colaborar com o Fisco.

Ressalta que, ainda que tivesse tomado conhecimento do edital de fl 06, ainda assim a multa agravada não poderia ter sido aplicada, uma vez que, em seu conteúdo, não há qualquer alusão à prestação de esclarecimentos, ao que efetivamente deveria ser esclarecido, tampouco, ao prazo em que esclarecimentos deveriam ter sido prestados. Destaca que, ao realizar o procedimento da denúncia espontânea, efetuou o pagamento, na data de 24/01/2013, do valor total de R\$ 54.464,99 (doc 3) relativamente aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, de modo que, não havendo acolhimento das matérias preliminares e prevalecendo o Auto de infração em qualquer montante, o valor em questão, com a devida atualização, deve ser descontado do total exigido.

Protesta pela flagrante ilegalidade da Representação Fiscal para Fins Penais mencionada no TVF, uma vez que, conforme orientação jurisprudencial, não há que se falar em tipificação de crime material contra a ordem tributária antes da constituição definitiva do crédito tributário, tendo sido a referida questão, inclusive, já sumulada pelo STF através da SV n 24, que deve ser obedecida por toda a Administração Pública.

Diante de todo o exposto, requer a nulidade da intimação por Edital nº 599485/2013, com a conseqüente nulidade do presente Auto de infração, bem como da RFFP anexa ao presente processo, com as devidas comunicações ao Ministério Público para que se abstenha de tomar qualquer medida.

Se por, hipótese, o pedido anterior não for acolhido, requer que se reconheça a procedência de todas as suas alegações de mérito contidas em sua peça impugnatória, com a eliminação das multas agravada e quaificada, bem como a realização da compensação dos valores já pagos quando da realização da denúncia espontânea da presente autuação.

Ao fim requer que seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, com o cancelamento da integralidade do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Freitas de Souza Costa**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

PRELIMINAR

Nulidade da decisão de primeira instância

Na impugnação apresentada, o contribuinte, preliminarmente, suscitou a nulidade do lançamento sob o argumento de ausência de intimação válida, afirmando que o edital utilizado não respeitou os requisitos legais previstos na legislação de regência, o que comprometeria a ciência do contribuinte e, por conseguinte, a validade do próprio lançamento tributário.

Apesar disso, a decisão de primeira instância, no seu parágrafo inicial, considerou como matéria não contestada as glosas de despesas com dependentes, previdência oficial, pensão alimentícia, instrução, livro-caixa e parte das despesas médicas e com previdência privada, limitando-se a analisar o mérito unicamente quanto parte da glosa das despesas médicas e previdência privada, senão vejamos:

Inicialmente, cumpre ressaltar que o sujeito passivo não contestou a glosa efetuada sobre a dedução indevida a título de despesas de dependentes, Previdência Oficial, pensão alimentícia judicial, despesas de instrução, livro-caixa, parte das despesas médicas e parte das despesas com Previdência Privada/FAPI nos anos calendário de 2010 a 2012 e (contestou somente a glosa sobre as despesas médicas nos valores de R\$ 250,00 em 2010, R\$ 5.005,53 em 2011 e R\$ 5.005,91 e R\$ 5.000,00 em 2012, além da despesa com Previdência Privada no valor de R\$ 1.441,86 em 2010 e R\$ 1.566,39 em 2011).

Tal conclusão levou a DRF a elaborar despacho para que o crédito referente a matéria não impugnada fosse apartado e, conseqüentemente, seguisse para cobrança, conforme se extrai do Despacho de e-fls. 286/289:

Diante do exposto, em relação à matéria não impugnada, devem ser apartados os créditos tributários nos montantes de R\$ 55.908,31 (2010), R\$ 66.490,79 (2011), e R\$ 19.760,23 (2012), sujeitos à multa de ofício de 225% e juros de mora, para prosseguimento da cobrança.

Corroborar tal fato o Termo de Cientificação da Decisão de DRJ, e-fl. 295, que trouxe a seguinte observação:

OBS.: Informamos que a parte não contestada encontra-se transferida para cobrança em novo processo formalizado sob no 10882.721729/2015-83.

Por seu turno, o contribuinte, ao interpor o presente recurso voluntário, afirma, preliminarmente, que é impossível considerar incontroversas as glosas prejudicadas pela preliminar de nulidade da intimação, sustentando que, uma vez impugnada a validade da ciência

do lançamento, tal vício compromete a totalidade do ato administrativo, e não apenas parcela específica da exigência.

Assiste razão ao recorrente.

Inicialmente, é necessário destacar que a impugnação administrativa possui natureza dialética, devendo o julgador ater-se aos limites do pedido e dos fundamentos apresentados, conforme estabelece o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972. No entanto, essa limitação não pode ser interpretada de forma excessivamente restritiva a ponto de desconsiderar a lógica da impugnação e seus efeitos sobre o lançamento como um todo, especialmente quando se alegam vícios formais.

A jurisprudência administrativa tem reconhecido, de forma reiterada, que a alegação de nulidade da intimação do lançamento, quando formulada na impugnação, vicia todo o lançamento que dela decorre, tratando-se de questão prejudicial de ordem formal que deve ser analisada de modo precedente ao exame de mérito.

É sabido que a notificação válida do lançamento é requisito indispensável à sua eficácia. Ausente ou viciada a notificação, o lançamento não produz efeitos jurídicos e deve ser desconstituído, em respeito ao devido processo legal.

Assim, ao concluir pela existência de matérias "não impugnadas", e determinar o aparte do crédito tributário correspondente, a decisão da DRJ incorreu em vício processual, pois desconsiderou a abrangência da preliminar suscitada pelo contribuinte, fatiando indevidamente o lançamento. A análise da validade do procedimento de intimação possui natureza instrumental e antecedente ao mérito, devendo ser examinada em sua totalidade antes de qualquer apreciação parcial do conteúdo do lançamento.

Em outras palavras, ao alegar vício na intimação por edital, o contribuinte não está se insurgindo contra parcela específica da exigência, **mas sim contra a própria eficácia do lançamento como um todo**, o que afasta a possibilidade de fracionamento do crédito tributário com base em suposta ausência de impugnação específica de algumas glosas.

Igualmente, o questionamento expressamente formulado quanto a "possibilidade de retificação das declarações – denuncia espontânea". Isto porque, tal argumento, impacta diretamente em algumas glosas, especialmente a do livro-caixa, ou seja, também por esse motivo, não há como considerar que a matéria não foi impugnada.

Além disso, a alegação da defesa quanto à inadequação da multa qualificada, bem como a agravada, **também repercute sobre todo o crédito tributário sobre o qual incide a penalidade**, sendo ilegítima sua manutenção sobre valores considerados "não impugnados" quando o fundamento da penalidade foi colocado sob questionamento.

Neste aspecto, com o perdão da repetição, cabe trazer a tona mais uma vez que o crédito considerado não contestado foi apartado com a respectiva multa qualificada e agravada, senão vejamos novamente o teor do despacho:

Diante do exposto, em relação à matéria não impugnada, devem ser apartados os créditos tributários nos montantes de R\$ 55.908,31 (2010), R\$ 66.490,79 (2011), e R\$ 19.760,23 (2012), **sujeitos à multa de ofício de 225%** e juros de mora, para prosseguimento da cobrança.

(grifo nosso)

Assim, entendo que a decisão de primeira instância deve ser anulada, por ter desconsiderado os limites reais da impugnação apresentada, especialmente quanto à alegação de nulidade da intimação e à aplicação da multa qualificada e agravada, ao apartar parte do lançamento, a decisão e o despacho incorreram em vício insanável.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe provimento para anular a decisão de primeira instância, por vício na análise da impugnação e indevida cisão do lançamento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa