



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10882.723911/2013-15
ACÓRDÃO	2002-010.301 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSE JORGE NETO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

CIÊNCIA DO TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INTIMAÇÃO POR EDITAL ELETRÔNICO. VALIDADE.

Será dada ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal por meio de Edital sempre que caracterizada a impossibilidade de cientificação por via postal ou pessoal junto ao sujeito passivo.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE.

Não se considera espontânea a denúncia apresentada pelo contribuinte após o início do procedimento administrativo, caracterizado pela ciência do Termo de Início de Ação Fiscal.

IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS MÉDICAS. COMPROVAÇÃO.

Na declaração de rendimentos somente poderão ser deduzidas as despesas médicas, de hospitalização, e com plano de saúde referentes a tratamento do contribuinte e de seus dependentes, quando preenchidos os requisitos previstos na legislação de regência.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO. SÚMULAS CARF Nº 14 E 25.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c sumulas nº 14 e nº 25 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em meras suposições.

MULTA AGRAVADA. NÃO ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. MOTIVAÇÃO DO PRÓPRIO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 133.

O agravamento da multa de ofício, em razão do não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos acerca da comprovação da das despesas declaradas, não se aplica aos casos em que a omissão do contribuinte já tenha conseqüências específicas previstas na legislação regente da matéria.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. CARF. INCOMPETÊNCIA.

É incabível a apreciação, pelo CARF, de alegações relativas à Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da Súmula CARF nº 28.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: a) restabelecer a dedução com despesas médicas odontológicas no valor de R\$ 5.000,00; b) afastar a qualificadora da multa de ofício; e c) excluir a aplicação da multa agravada.

Assinado Digitalmente

Marcelo Freitas de Souza Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Jorge Claudio Duarte Cardoso (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, decorrente da constatação das deduções indevidas com previdência oficial, previdência privada (FAPI), de dependente, com despesas médicas, com instrução, com livro-caixa e com pensão alimentícia, referente aos exercícios 2011 a 2013.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 41/49), extrai-se:

- a ação fiscal restringiu-se ao exame das deduções informadas pelo interessado em suas Declarações de Ajuste Anual do IRPF (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;
- o procedimento fiscal teve início em 13/12/2013, data em que o contribuinte foi cientificado do Termo de Início de Procedimento Fiscal de fls. 02/04, conforme edital juntado à fl. 06;
- foram feitas três tentativas de entrega, por parte dos Correios, do Termo de Início de Procedimento Fiscal e uma vez que a entrega não foi realizada pelo motivo “Ausente”, houve a publicação, no dia 28/11/2013, do Edital nº 599485/2013 e o contribuinte foi cientificado em 13/12/2013;
- transcorrido o prazo de vinte dias da data da ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal, não houve qualquer manifestação do sujeito passivo;
- o contribuinte não apresentou comprovação de diversas deduções lançadas nas DIRPF dos anos calendários de 2010, 2011 e 2012;
- foi constatada uma diferença de R\$ 1.248,97 entre o total declarado a título de gastos com Previdência Oficial 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);
- 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 DIRPF dos exercícios de 2011, 2012 e 2013, conforme quadros analíticos a seguir reproduzidos:

(...)

- não se admite que um número tão grande de deduções indevidas, de forma reiterada, seja decorrente de mero erro, não se tratando de infração pontual e eventual, mas de prática reiterada ao longo de anos e atuação dolosa tendente a suprimir o pagamento do IRPF, fatores estes que justificam a aplicação da multa qualificada capitulada no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 c/c arts 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964;
- a conduta do contribuinte seria discutível caso se tratasse de uma operação isolada, envolvendo pequeno valor, relativo a um único exercício, o que poderia levar à conclusão do cometimento de um erro eventual, de ordem material, passível de tributação sem a caracterização de qualquer intuito fraudulento;
- o contribuinte declarou deduções inexistentes para deduzir a base de cálculo do imposto devido em mais de um exercício, além do fato de os valores utilizados nas deduções dos livros-caixa serem incompatíveis com os valores dos rendimentos declarados como recebidos de pessoa física (despesas superiores a 99% dos rendimentos obtidos nos anos de 2010 e 2011);
- o quadro de alimentandos do ano-calendário de 2011 é diferente do ano de 2012, demonstrando um padrão anormal para a pensão alimentícia;
- resta caracterizada a presença inegável do elemento subjetivo do ilícito, o dolo, a respaldar o procedimento da fiscalização em aplicar a multa qualificada da legislação de regência;
- a falta de atendimento à intimação fiscal justificou a aplicação da multa agravada capitulada no art. 44, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

Após apresentação de impugnação por parte do contribuinte, foi proferido Acórdão nº 12-74.665 - 1ª TURMA da DRJ no Rio de Janeiro/RJ de e-fls. 254/280, a qual julgou procedente em parte o lançamento, nos seguintes termos:

“Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, apurando-se os saldos de IRPF Suplementares nos valores de R\$ 63.114,19 em 2010, R\$ 66.490,79 em 2011 e R\$ 21.135,24 em 2012, acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 225%, devendo o presente processo ser encaminhado à DRF de origem para análise da solicitação do interessado de revisão dos seus rendimentos declarados relativamente à fonte pagadora Ministério da Saúde e, ainda, devendo, ser observados os eventuais recolhimentos efetuados pelo contribuinte relativamente ao processo em questão.”

Dada ciência do Acórdão nº 12-74.665 ao procurador do Contribuinte em 12/06/2015 (fl. 297), foi apresentado em 14/07/2015 o Recurso Voluntário de fls. 302/335.

Em julgamento do Recurso Voluntário, decidiu a 2ª Seção/2ª Turma Extraordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em 31/07/2025, por meio do Acórdão nº 2002-009.575 (fls. 475/484), pela nulidade da decisão de primeira instância, conforme Ementa e Acórdão a seguir reproduzidos:

Ementa:

“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:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento para anular a decisão de primeira instância, por vício na análise da impugnação e indevida cisão do lançamento, com o retorno dos autos à DRJ, para que outra decisão seja proferida.”

Retornando os autos para autoridade julgadora de primeira instância, foi proferido Acórdão nº 107-028.660 pela 19ª Turma da DRJ07, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento.

Inconformado com referida decisão, o contribuinte apresentou recurso (e-fls. 534/551), pugnando preliminarmente pela nulidade da decisão de primeira instância por ausência de análise dos argumentos de defesa.

Aduz ser inválida e nula a intimação por Edital uma vez que não preencheu os requisitos legais.

Afirma que a denúncia espontânea foi eficaz, devendo ser excluída a aplicação de qualquer penalidade.

Insurge quanto a aplicação da multa qualificada e agravada, por ausência dos requisitos legais.

Explicita que deve ser restabelecida a dedução da despesa com odontologia de R\$ 5.000,00.

Aduz que são insubsistentes as glosas relativas ao livro-caixa por ausência de rendimentos recebidos de pessoas físicas.

Deve ser afastada a representação fiscais para fins penais.

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.

PRELIMINARES**Da Nulidade da Decisão de 1º Instância**

O contribuinte suscita preliminarmente a nulidade da decisão de primeira instância por não ter avaliado argumentos constantes da impugnação.

Destarte, é direito do contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, bem como quanto a decisão de piso, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento e a decisão não foram devidamente fundamentados na legislação de regência.

Concebe-se que o Acórdão da DRJ foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ademais, contrariamente ao que alega o contribuinte, observamos que os argumentos constantes da impugnação foram apreciados e rechaçados pelo julgador de primeira instância, sendo na validade da intimação, bem como nas deduções.

Não sendo o bastante, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

Cave esclarecer, especificamente quanto ao argumento da ausência de rendimentos recebidos de pessoas físicas, não foram apuradas omissões, apenas glosas de deduções, sendo correto, portanto, a análise da DRJ, por estrita observância a lide em questão.

Logo, em face do exposto, rejeito a preliminar suscitada.

Da Nulidade do Edital e Da Denúncia Espontânea

Segundo o TVF, o procedimento fiscal se iniciou em 13/12/2013, data em que o Contribuinte foi considerado cientificado de Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) de fls. 02/04, por meio do Edital Eletrônico nº 000599485, publicado em 28/11/2013 (fl. 06).

Em sua defesa, o Interessado traz alegações no sentido de que não teria sido devidamente cientificado do início do procedimento fiscal e que sua DIRPF dos exercícios de 2012 a 2013, anos-calendário 2011 a 2012 teriam sido retificadas o que caracterizaria a denúncia espontânea das infrações apontadas no Auto de Infração.

Acerca da Intimação, o art. 23 do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal em âmbito federal, traz o seguinte:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - **por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;** (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º **Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo** ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, **a intimação poderá ser feita por edital** publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º **Considera-se feita a intimação:**

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do caput deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)

a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)

b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005) (Vide Medida Provisória nº 449, de 2008)

IV - **15 (quinze) dias após a publicação do edital**, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, **considera-se domicílio tributário do sujeito passivo**: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - **o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária**; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005) (grifei)

Esclarecida a legislação pertinente, observo que o Recorrente repisa as alegações da impugnação, sem anexar nenhum novo documento, motivo pelo qual peço vênia para transcrever e adotar como razões de decidir os excertos da decisão da DRJ, por muito bem enfrentar os fatos e documentos postos aos autos, senão vejamos:

Observa-se, contudo, que não houve irregularidade na cientificação do Contribuinte por meio de edital.

(...)

Para o início do procedimento fiscal, foram realizadas pela Fiscalização três tentativas de envio através dos Correios do Termo de Início de Procedimento Fiscal de fls. 02/04 ao domicílio fiscal do Contribuinte. O endereço para onde foi enviada a correspondência foi a Rua Lancioto Viviani, 152 – Casa, Centro, Osasco-SP, CEP 06.093-030 e as tentativas de entrega pelos Correios, conforme Aviso de Recebimento- AR de fl. 05, ocorreram em 22/11/2013 13:23h, 25/11/2013 12:43h e 25/11/2013 13:40h.

Nas datas das tentativas de envio da correspondência, a Rua Lancioto Viviani, 152 – Casa era o endereço que constava nos Sistemas informatizados da RFB como sendo o domicílio tributário eleito pelo Contribuinte.

É importante esclarecer que o domicílio fiscal do Contribuinte do IRPF é o endereço constante do Cadastro de Pessoas Físicas – CPF. O CPF, no ano de 2013, era regulado pela Instrução Normativa RFB nº 1042, de 10 de junho de 2010, que, em seu art. 12, tratava especificamente da alteração do endereço da pessoa física:

(...)

A eleição do domicílio fiscal para o qual a RFB tentou enviar o TIPF se deu através da DIRPF relativa ao Exercício de 2005, Ano-calendário 2004, enviada pelo Contribuinte à RFB em 29/04/2005, tendo a RFB alterado os dados do CPF do Contribuinte com base nessa DIRPF em 21/05/2002 (fl. 252).

O Contribuinte, na DIRPF do Exercício de 2008 enviada em 29/04/2008, preencheu no campo endereço a Rua Lancioto Vivani, 154, no entanto, no campo da DIRPF “O endereço atual é diferente do constante na última declaração?” optou pela resposta “Não”, o que fez com que seu domicílio tributário não fosse atualizado:

(...)

Em todas as DIRPF enviadas posteriormente, até o dia da última tentativa de entrega do TIPF (25/11/2013), o Contribuinte informou no campo “Houve mudança de endereço?” a opção “Não”. Isto se verifica nas DIRPF dos Exercícios de 2011 a 2013, anexadas às fls. 11, 20 e 28.

Caso o Contribuinte houvesse, efetivamente, fixado seu domicílio tributário no número 154 da Rua Lancioto Vivani, Centro, Osasco-SP, conforme alegado em sua petição administrativa, deveria ele ter comunicado tal mudança, no prazo de 30 (trinta) dias, à repartição competente da RFB, nos exatos termos do art. 195 do Decreto-lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943, abaixo transcrito:

(...)

Ao contrário do alegado pelo Interessado, quaisquer comunicações oficiais expedidas pelas RFB deveriam ser encaminhadas à rua Lancioto Viviani nº 152, Centro, Osasco-SP, tal como ocorrido com as tentativas de entregas de correspondência efetuadas pelos Correios, até que um novo domicílio tributário eleito fosse comunicado formalmente pelo Contribuinte à unidade da RFB competente, fato este não ocorrido até, ao menos, a lavratura do Auto de Infração.

O próprio Contribuinte, portanto, ao preencher suas DIRPF, deu causa ao envio das correspondências à rua Lancioto Viviani, 152 - Casa.

Diferentemente do que ocorreu com a correspondência referente ao TIPF, o Contribuinte recebeu normalmente a carta da DRF Osasco-SP postada na data de 29/01/2013 (também entregue pelos Correios), contendo os documentos que formalizam o lançamento do crédito tributário (fl. 71), no caso, o Demonstrativo de Consolidação do Crédito Tributário do Processo, o Termo de Verificação Fiscal,

o Auto de Infração e o Termo de Encerramento. Este fato demonstra, de forma inequívoca, o reconhecimento da validade do domicílio tributário eleito pelo próprio sujeito passivo junto à RFB como sendo o número 152 da Rua Lancioto Viviani.

Quanto à alegação de que as correspondências não entregues por ausência de destinatário deveriam ficar nas Agências dos Correios à disposição do interessado pelo período de 7 a 20 dias, ressalte-se que não há nenhuma previsão normativa/contratual para a observância da “regra” suscitada pelo Contribuinte para seu caso específico. Nesse ponto, é importante destacar o seguinte trecho da resposta fornecida por um funcionário da ECT no documento juntado pelo Contribuinte à sua Impugnação (fl. 218):

“Contudo, dependendo da modalidade do serviço contratado pelo remetente, após 03 (três) tentativas de entrega, se destinatário ?Ausente?, o referido objeto é devolvido imediatamente ao remetente.”

Quanto às diversas alegações acerca da nulidade do Edital de Intimação de fl. 06, cumpre informar que, nos termos do § 1º do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, a intimação por meio de edital pode ser realizada sempre que restar improfícua a tentativa de intimação pelas vias pessoal, postal ou eletrônica. No caso concreto, foram frustradas as três tentativas de intimação pela via postal e por isso foi emitido o Edital.

É improcedente a alegação de que haveria falta de regulamentação por parte da RFB para se efetuar às intimações via Edital. Esta modalidade de ciência possui previsão expressa na legislação tributária, e sua fundamentação encontra-se detalhadamente explicitada no corpo do Edital Eletrônico nº 000599485 de fl. 06:

“com fundamento no art. 7º, §2º, e no art. 23, § 1º, inciso I, e § 2º, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelas Leis nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 e nº 11.941, de 27 de maio de 2009”

Reputa-se como plenamente válido e eficaz, portanto, o instrumento de intimação utilizado pela DRF Osasco-SP para a comunicação do início do procedimento fiscal ao Contribuinte na data de 13/12/2013.

Quanto à alegação de que as intimações realizadas pela RFB seriam nulas por não conterem os requisitos previstos no art. 26 da Lei nº 9.784/99, cabe ressaltar que o Processo Administrativo Fiscal – PAF é regido pelo Decreto nº 70.235/72, norma de caráter especial em relação à Lei Geral do Processo Administrativo Federal citada, possuindo esta aplicação tão-somente subsidiária no âmbito da RFB. O § 1º do art. 23 do Decreto nº 70.235/72 regulamenta a intimação via edital e possibilita, em seu inciso I, que a mesma seja realizada no endereço da Administração Tributária na internet, tal como executado no caso concreto através do Edital Eletrônico nº 000599485 de fl. 06, publicado no sítio eletrônico da RFB na data de 28/11/2013.

Não obstante a publicação do Edital em questão ter seguido rigorosamente o comando disciplinado no art. 23 supracitado, cabe apenas esclarecer ao Interessado que o art. 26 da Lei nº 9.784/99 trata dos requisitos para as intimações de ciência de decisões administrativas/efetivação de diligências no âmbito dos processos administrativos já em curso, o que escapa completamente do escopo do Edital RFB publicado em 28/11/2013, que tratou da cientificação do “Termo de Início do Procedimento Fiscal relativo ao RPF nº 08.1.13.00-2013-00357 7” realizado junto ao contribuinte a partir de 13/12/2013.

O Edital de Intimação em questão instaurou a fase administrativa investigativa visando à regular constituição do IRPF suplementar apurado no valor de R\$ 154.389,39, fase esta anterior ao processo administrativo fiscal de exigência do crédito tributário, que somente se iniciou com a apresentação tempestiva da peça impugnatória do contribuinte perante a RFB/DERAT/São Paulo/SP, na data de 05/03/2014 (fl. 87). Portanto, não há sequer motivos para se cogitar a aplicação de uma norma de caráter subsidiário, que trata de requisitos a serem observados no âmbito de um processo administrativo que sequer existia à época da publicação do Edital de Intimação acima mencionado.

O autuado alega que havia procedido à retificação de suas DIRPF dos Exercícios de 2011, 2012 e 2013 (tendo todas sido entregues e processadas, pois, do contrário, o sistema da RFB impediria o envio de retificações), acompanhadas do recolhimento do débito principal mais juros, objetivando o reconhecimento de sua denúncia espontânea.

Sobre as retificações das DIRPF, cabe ressaltar que, embora o art. 54 da IN SRF nº 15/2001 disponha que “O declarante obrigado à apresentação da Declaração de Ajuste Anual pode retificar a declaração anteriormente entregue mediante apresentação de nova declaração, independentemente de autorização pela autoridade administrativa”, a denúncia espontânea de infração à legislação tributária exige que o interessado informe a infração cometida e, se for o caso, faça o pagamento integral do imposto devido antes de iniciado qualquer procedimento de ofício diretamente relacionado àquela infração. É o que diz o art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.176/1966):

(...)

O § 1º, do artigo 7º, do Decreto 70.235/1972 estabelece que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade não só do sujeito passivo fiscalizado, mas, também, de todos os envolvidos nas infrações verificadas, independentemente de terem sido intimados:

(...)

Ocorre que, conforme consulta ao sistema informatizado da RFB Suíte de Aplicativos/Portal IRPF/Declarações, as DIRPF Retificadoras relativas aos exercícios de 2013, 2012 e 2011 foram enviadas à RFB, respectivamente, em

27/01/2014 e 26/01/2014, datas posteriores à do início do procedimento fiscal (13/12/2013).

Estes fatos caracterizam a exclusão da espontaneidade do Impugnante para retificação das DIRPF e para o recolhimento dos valores de Imposto Suplementar. Nesse ponto, destaca-se que as Declarações Retificadoras indevidamente transmitidas foram regularmente canceladas pela Administração Tributária, conforme extrato dos sistemas da RFB anexado à fl. 250.

Além disso, o Impugnante requer, para fins de cancelamento do Auto de Infração, que sejam admitidos os Documentos de Arrecadação de Receitas Federais – DARF de fls. 164/166 que, segundo alega, incluiriam o “recolhimento do débito principal mais os juros, juntamente com as retificações de suas últimas declarações...” (fl. 88).

Cabe ressaltar que os DARF apresentados, apesar de não possuírem o condão de tornar improcedente a autuação, podem, em princípio, ser utilizados para o fim de quitar parte dos saldos de IRPF Suplementares apurados. Entretanto, em razão de as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento não possuírem competência para apropriação de recolhimentos efetuados pelos contribuintes ao crédito tributário apurado em Auto de Infração, deverão os referidos DARF ser observados pelo servidor competente para que, se devidamente comprovados ou não utilizados para outro fim, sejam utilizados para abatimentos no valor do crédito tributário.

No tocante à alegação da defesa de que a segunda e a terceira tentativas de entrega da correspondência pelos Correios teriam ocorrido no mesmo dia, com intervalo aproximado de uma hora, tal circunstância, por si só, não possui o condão de infirmar a regularidade da cientificação postal ou macular a validade da posterior intimação editalícia. Isso porque inexistente, na legislação tributária ou nas normas postais aplicáveis, qualquer exigência de intervalo mínimo entre as tentativas de entrega para fins de validade da comunicação administrativa. O que se exige é a demonstração de que a Administração Tributária diligenciou no endereço fiscal regularmente eleito pelo próprio sujeito passivo, circunstância efetivamente verificada no caso concreto, conforme comprovado pelo Aviso de Recebimento juntado aos autos.

Cumprido destacar, ainda, que a validade da intimação deve ser aferida sob a ótica da observância das formalidades essenciais previstas no Decreto nº 70.235/72, e não a partir de meras conjecturas acerca da logística interna adotada pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. No presente caso, restou devidamente comprovado que a autoridade fiscal promoveu reiteradas tentativas de cientificação no domicílio tributário constante dos cadastros da Receita Federal, somente recorrendo à modalidade editalícia após frustradas as tentativas de entrega postal, em estrita observância ao art. 23, §1º, do Decreto nº 70.235/72. Não se verifica, portanto, qualquer prejuízo concreto à ampla defesa ou ao contraditório apto a ensejar a decretação de nulidade.

Além disso, merece relevo o fato de que o próprio contribuinte contribuiu decisivamente para a situação narrada, na medida em que deixou de promover a atualização regular de seu domicílio tributário perante a Receita Federal, embora tivesse o dever legal de fazê-lo. A Administração Tributária, ao encaminhar as comunicações ao endereço constante do CPF e reiteradamente informado nas DIRPF apresentadas pelo sujeito passivo, atuou em estrita conformidade com os dados oficialmente fornecidos pelo próprio contribuinte, inexistindo qualquer ilegalidade ou arbitrariedade em sua conduta. Admitir o contrário equivaleria a transferir à Administração o ônus decorrente da desídia cadastral do administrado, solução incompatível com os princípios da boa-fé objetiva e da segurança jurídica que regem as relações jurídico-tributárias.

No que se refere à alegada denúncia espontânea, igualmente não merece prosperar a pretensão recursal, uma vez que as declarações retificadoras e os recolhimentos efetuados ocorreram em momento posterior ao início do procedimento fiscal, regularmente instaurado em 13/12/2013, com a ciência por edital do Termo de Início do Procedimento Fiscal. Nos termos do art. 138 do CTN, a espontaneidade somente subsiste quando a iniciativa do contribuinte antecede qualquer medida fiscalizatória relacionada à infração, o que manifestamente não ocorreu no presente caso. A posterior transmissão de declarações retificadoras e o recolhimento parcial de valores, após inaugurada a ação fiscal, não possuem aptidão para descaracterizar a infração nem para afastar a incidência das penalidades legalmente previstas.

MÉRITO

Despesas com Livro Caixa

Em relação à glosa das despesas escrituradas em livro-caixa. Observa-se que o recorrente não questiona propriamente a infração apurada pela fiscalização, tampouco apresenta documentação apta a comprovar a legitimidade das deduções efetuadas. Sua insurgência limita-se à alegação de que os rendimentos originalmente declarados nos anos-calendário de 2010 e 2011 seriam inexistentes, decorrendo de erro imputado a terceiro responsável pela elaboração das DIRPF, razão pela qual entende inexistente o próprio fato gerador da tributação.

Entretanto, tal argumento não se sustenta.

Isso porque as despesas de livro-caixa somente possuem relevância jurídico-tributária na medida em que vinculadas à percepção de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas ou do exterior, nos termos da legislação de regência. Ao declarar rendimentos tributáveis e simultaneamente lançar despesas dedutíveis correlatas em livro-caixa, o próprio contribuinte conferiu eficácia jurídica às informações prestadas ao Fisco, atraindo a incidência da norma tributária correspondente. Não é possível admitir, nesta fase litigiosa, simples alegação genérica de erro contábil ou imperícia de terceiro desacompanhada de elementos probatórios robustos capazes de infirmar a presunção de veracidade das informações originalmente declaradas pelo próprio sujeito passivo.

Ademais, eventual transmissão posterior de declarações retificadoras, como já dito no tópico anterior, uma vez instaurado o procedimento fiscal, não possui o condão de afastar os efeitos tributários das declarações originárias.

Para além do exposto, a mera retificação da declaração não constitui instrumento apto a desconstituir unilateralmente fatos anteriormente confessados ao Fisco, especialmente na ausência de comprovação idônea acerca da inexistência dos rendimentos originalmente informados.

Cumprе destacar, ainda, que o princípio da verdade material invocado pelo recorrente não dispensa a necessária comprovação dos fatos constitutivos de seu direito. A simples alegação de que os rendimentos declarados não existiram, desacompanhada de documentação hábil e idônea que demonstre o efetivo equívoco material, não se revela suficiente para afastar a presunção de legitimidade do lançamento tributário nem para descaracterizar os elementos informativos prestados pelo próprio contribuinte em suas declarações originais.

Assim, inexistindo prova apta a infirmar a materialidade das infrações apuradas, deve ser mantida a glosa das despesas lançadas a título de livro-caixa.

Das Despesas Médicas

O Recorrente questiona apenas o gasto informado com a Fundação para o Desenvolvimento Científico e Tecnológico da Odontologia (recibo de R\$ 5.000,00 no ano de 2012, fl. 242).

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

Lei nº 9.250/1995

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

[...]

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda

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

§ 1º Se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis, poderão ser glosadas sem a audiência do contribuinte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 4º).

§ 2º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irrecorrível na esfera administrativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º).

[...]

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

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

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

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

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

[...]

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, de fato, as despesas dedutíveis do imposto de renda, *in casu*, despesas médicas, deverão ser comprovadas com documentação hábil e idônea.

No caso concreto, entendo que assiste razão ao Recorrente quanto à dedutibilidade da despesa em exame. Isso porque a glosa promovida na decisão recorrida fundamentou-se exclusivamente na atividade econômica constante do cadastro da pessoa jurídica emitente do recibo, qual seja, "Atividades de associações de defesa de direitos sociais", sem proceder à análise do efetivo conteúdo do documento acostado aos autos e da natureza do serviço prestado.

Com efeito, da análise do recibo de fl. 242, verifica-se que este foi emitido pela Fundação para o Desenvolvimento Científico e Tecnológico da Odontologia em convênio firmado com a Faculdade de Odontologia da Universidade de São Paulo – USP, constando expressamente como pagador o próprio contribuinte e como procedimento realizado "Prótese s/ implante". Trata-se, portanto, de documento que individualiza o paciente, discrimina o tratamento odontológico realizado e identifica a entidade recebedora dos valores, atendendo, em essência, aos requisitos previstos na legislação de regência para fins de comprovação da despesa médica.

Além disso, é fato notório que instituições de ensino superior, especialmente nas áreas da saúde, mantêm clínicas-escola destinadas ao atendimento da população, nas quais os procedimentos são realizados por alunos sob supervisão acadêmica ou diretamente por profissionais habilitados vinculados à instituição. Nessas hipóteses, é comum que os pagamentos sejam operacionalizados por fundações de apoio ou entidades conveniadas responsáveis pela gestão administrativa e financeira dos serviços prestados, circunstância que, por si só, não descaracteriza a natureza médica ou odontológica da despesa efetuada.

Assim, a mera circunstância de o CNAE da entidade emitente não corresponder especificamente à atividade odontológica não se revela suficiente para afastar a dedutibilidade da despesa, sobretudo quando os elementos constantes dos autos demonstram a efetiva realização de tratamento odontológico enquadrável no art. 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250/95. O exame da matéria deve privilegiar a realidade material da operação efetivamente comprovada, e não apenas a classificação cadastral atribuída à entidade recebedora dos valores.

Dessa forma, reputo comprovada, por documentação hábil e idônea, a despesa médica no valor de R\$ 5.000,00 relativa ao ano-calendário de 2012, razão pela qual deve ser cancelada a respectiva glosa.

Da Multa Qualificada

O contribuinte insurge-se quanto a aplicação da multa qualificada pois inexistente qualquer intuito doloso.

Especificamente quanto à multa qualificada, preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta à indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto,

sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada. (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando as Súmulas nº 14 e 25, determinando que:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Pois bem. A meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária à prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da omissão de rendimentos, tampouco meros indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada nos termos abaixo (e-fls. 46/48):

15. Com efeito, nos três anos abrangidos pelo procedimento fiscal, o contribuinte não comprovou as deduções declaradas especificadas neste Termo, o que evidencia que ele fez constar em suas declarações deduções que sabia ou deveria saber inexistentes. Registre-se, ainda, que relativamente ao ano-calendário de 2006 já havia sido lavrada a Notificação de Lançamento nº 2007/608425054012028 contra o contribuinte por dedução indevida de despesas escrituradas em livro-caixa.

16. Assim, como não se pode admitir que um número tão grande de deduções indevidas, de forma reincidente, seja decorrente de mero erro, então, não se vislumbra possível a descaracterização da conduta dolosa do contribuinte autuado. Conclui-se, por conseguinte, que não se trata de infração pontual e eventual e sim de prática reiterada ao longo dos anos e atuação dolosa tendente a suprimir o pagamento do IRPF e que justificam a aplicação da multa qualificada.

17. De fato, discutível seria o caso se estivéssemos diante de uma operação isolada, envolvendo valor de pequena monta, e relativo a apenas um único exercício (não reincidente). Neste caso, poder-se-ia concluir pela ocorrência de um erro eventual, de ordem meramente material, passível de tributação sem a caracterização de qualquer intuito fraudulento. Mas não é o caso, posto que, o contribuinte, em mais de um exercício, declarou deduções da base de cálculo do imposto mediante utilização de despesas inexistentes.

18. Além disso, os valores utilizados nas deduções dos Livros Caixa são incompatíveis com os valores dos rendimentos tributáveis recebidos de Pessoa Física (despesas superiores a 99% dos rendimentos obtidos de Pessoa Física nos anos-calendário 2010 e 2011).

19. Vale observar, também, que o quadro de alimentandos do ano-calendário 2011 é diferente daquele do ano-calendário 2012, demonstrando um padrão anormal para pensão alimentícia.

20. Há, pois, neste processo, por tudo que foi exposto, presença inegável do elemento subjetivo do ilícito, o dolo, a respaldar o procedimento da fiscalização em aplicar a multa qualificada prevista no §1, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Os fatos constantes no TVF não são aptos a justificar a conduta prevista no artigo mencionado, uma vez que a autoridade fiscal não correlacionou especificamente a conduta do contribuinte a nenhum dos dispositivos encimados, seja a sonegação, a fraude ou o conluio.

Ora, independentemente do entendimento de cada julgador ou autoridade fazendária a respeito do mérito de aludida demanda, não se pode admitir que o Fisco atribua crime de sonegação fiscal, a partir da qualificação da multa, em mera suposição ou achismo, de maneira a motivar sua conclusão, demonstrando a eventual conduta dolosa da contribuinte. Esse procedimento, além de macular o regramento para adoção da multa imposta, representa uma verdadeira preterição do direito de defesa da contribuinte.

No caso em análise, tem-se que a fiscalização se pautou no fato de que as deduções foram declaradas nos respectivos anos e não foram provadas.

No entanto, a administração tributária já procedeu o lançamento do imposto decorrente da DEDUÇÃO INDEVIDA DE REFERIDA DESPESAS, tendo como fundamento jurídico a falta de comprovação das despesas, haja vista que o contribuinte não logrou justificar a efetividade das deduções.

Desta forma, o fato das despesas terem sido declaradas nos anos, não é motivo, por si só, suficiente para caracterizar a imposição da multa qualificada, tendo em vista que o fisco, de ofício, procedeu o lançamento do imposto devido por meio do lançamento em questão, nos moldes descritos nas Súmulas CARF nº 14 e 25, citada acima.

Neste diapasão, pela situação fática demonstrada, não se observa, presente nos autos, materializados os requisitos previstos no art. 71 e 72 da Lei nº 4.502/94, que define as circunstâncias que qualificam a ocorrência de sonegação/fraude, em decorrência de que o contribuinte não logrou comprovar a efetividade das despesas declaradas.

Dessa forma, entendo que deve ser desqualificada a multa de ofício, reduzindo-a para o percentual de 75%.

Da Multa Agravada

A justificativa para o agravamento da multa de ofício encontra-se no Termo de Verificação Fiscal, assim disposta:

(...)

21. Ressalte-se, ainda, que a falta de atendimento à intimação fiscal justifica a aplicação de uma multa agravada de 75%, conforme o art. 44, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.430/1996:

Entendo que o não atendimento desse tipo de intimação não causa qualquer embaraço à atuação fiscal. Muito pelo contrário, a consequência do não atendimento das intimações para prestar esclarecimentos/documentos é o próprio lançamento com base na falta de comprovação das deduções pleiteadas.

Em outras palavras, não comprovadas as despesas declaradas em caso de intimação, seja por apresentação de elementos de provas não aceitos, seja simplesmente pela não apresentação de prova alguma, a consequência é dada pela lei: é a glosa das referidas despesas com a multa regular pela infração cometida.

Cumpre salientar, ainda, que da própria motivação expendida pela autoridade fiscal não se extrai qualquer demonstração concreta de que a ausência de resposta às intimações tenha efetivamente obstaculizado, inviabilizado ou dificultado a atividade fiscalizatória ou a constituição do crédito tributário. Ao contrário, conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal, o lançamento foi regularmente efetuado com fundamento na ausência de comprovação das deduções pleiteadas pelo contribuinte, circunstância que evidencia que a fiscalização dispunha de elementos suficientes para proceder à constituição do crédito tributário independentemente da apresentação de esclarecimentos adicionais pelo sujeito passivo. Assim, a mera ausência de atendimento à intimação, desacompanhada da demonstração de efetivo embaraço à fiscalização, não autoriza, por si só, o agravamento da multa de ofício.

Ademais, esta matéria encontra-se pacificada nos termos da Súmula nº 133, senão vejamos:

Súmula CARF nº 133

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Além disso, convém destacar que a própria intimação para apresentação de documentos e esclarecimentos ocorreu por meio editalício, modalidade excepcional de comunicação, adotada após frustradas as tentativas de ciência postal. Embora, conforme amplamente fundamentado neste voto, a intimação por edital seja formalmente válida e apta a produzir efeitos para fins de instauração do procedimento fiscal e exclusão da espontaneidade, tal circunstância recomenda ainda maior cautela na aplicação da penalidade agravada prevista no art. 44, §2º, da Lei nº 9.430/96, sobretudo diante da ausência de comprovação de comportamento dolosamente voltado à criação de obstáculos à ação fiscal. Nessa perspectiva, não se mostra juridicamente razoável presumir intuito de embaraço ou resistência qualificada à fiscalização a partir do simples não atendimento de intimação realizada por edital, razão pela qual deve ser afastado o agravamento da multa de ofício.

Neste diapasão, não configura caso passível de agravamento da multa.

Da RFPP

Alegou o contribuinte a inexistência de dolo e materialidade aptos a justificar a persecução penal, requerendo, por consequência, o arquivamento da Representação Fiscal para Fins Penais.

Contudo, conforme disposição da Súmula CARF nº 28, de caráter vinculante por força da Portaria MF nº 383/2010, não compete a este Conselho se pronunciar sobre questões atinentes ao Processo de Representação Fiscal para Fins Penais:

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

Dessa forma, a análise desses elementos foge à esfera de competência deste colegiado, competindo exclusivamente às autoridades com atribuição na seara penal.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para: a. restabelecer a dedução com despesas médicas odontológicas no valor de R\$ 5.000,00; b. afastar a qualificadora da multa de ofício; e c. excluir a aplicação da multa agravada.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 2002-010.301 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10882.723911/2013-15

Marcelo Freitas de Souza Costa

DOCUMENTO VALIDADO