



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

Processo nº 10920.002596/2006-58
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2102-002.649 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2013
Matéria IRPF - Omissão de rendimentos e deduções
Recorrente JOSÉ LUIZ MENDES MADEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2004, 2005, 2006

NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVA DECISÃO PROFERIDA. IMPOSSIBILIDADE DE REFORMA DA DECISÃO ORIGINAL NO QUE CONCERNE ÀS MATÉRIAS JÁ APRECIADAS. VEDAÇÃO DO REFORMATIO IN PEJUS.

A decisão de primeira instância considerada nula em razão da falta de apreciação de determinada matéria trazida na impugnação tem por consequência a expedição de nova decisão. Contudo, no que diz respeito às matérias já apreciadas na decisão original não pode a autoridade julgadora de primeira instância alterar o entendimento já manifestado em favor do contribuinte, posto que em assim procedendo incorre em reformatio in pejus.

DEDUÇÕES. DESPESAS COM INSTRUÇÃO.

São dedutíveis apenas os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil (creche e educação pré-escolar), de 1º, 2º e 3º graus e aos cursos de especialização ou profissionalizantes do próprio contribuinte e de seus dependentes.

REDUÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO. CONDIÇÃO.

A redução da multa de ofício proposta na legislação é gradual e tem por objetivo o recebimento do crédito tributário, pondo fim a discussão administrativa sobre a exigência consubstanciada no lançamento de ofício, sendo certo que o benefício somente se aplica nos casos de pagamento, parcelamento ou compensação.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.

Assinado digitalmente

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS – Presidente.

Assinado digitalmente

NÚBIA MATOS MOURA – Relatora.

EDITADO EM: 19/08/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alice Grecchi, Atilio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, José Raimundo Tosta Santos, Núbia Matos Moura e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Contra JOSÉ LUIZ MENDES MADEIRA foi lavrado Auto de Infração, fls. 61/70, para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), relativa aos anos-calendário 2001, 2003, 2004 e 2005, exercícios 2002, 2004, 2005 e 2006, no valor total de R\$ 80.768,09, incluindo multa de ofício, nos percentuais de 75% e 150% e juros de mora, estes últimos calculados até 31/08/2006.

As infrações apuradas pela autoridade fiscal, detalhadas no Auto de Infração e no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, fls. 53/60, foram omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, omissão de rendimentos recebidos a título de resgate de contribuições de previdência privada e Fapi e dedução indevida de despesas com instrução.

No Termo de Verificação Fiscal a autoridade fiscal esclarece que as infrações de omissão de rendimentos foram exigidas com multa qualificada (150%), por entender que, ao omitir os rendimentos, o contribuinte teria demonstrado a intenção de reduzir o imposto de renda devido.

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, fls. 73/80, onde se insurge contra a infração de glosa de despesas com instrução e a qualificação da multa de ofício. Informa, ainda, que procedeu a depósito administrativo, no valor de R\$ 58.732,94, e requer que:

Assim, na hipótese de êxito do contribuinte no que tange a discussão do percentual da multa aplicada, havendo o reenquadramento da mesma ao patamar que seria o correto de 75% (pois trata-se in casu tão-somente de declaração inexata), o

valor correspondente ao referido percentual (75%), diante do depósito realizado, deverá ainda sofrer a necessária redução de 50%, cuja diferença deverá ser restituída ao contribuinte nos termos do que foi requerido no parágrafo anterior.

A DRJ Florianópolis/SC julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte o lançamento, para: (i) manter a exigência do IRPF, no valor de R\$ 495,00, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, relativo ao ano-calendário 2003; (ii) reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75% sobre as parcelas não impugnadas da exigência, relativas aos anos-calendário 2001, 2003, 2004 e 2005; e (iii) considerar não impugnadas as exigências no montante de R\$ 30.251,96, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora, relativos aos anos-calendário 2001, 2003, 2004 e 2005. (Acórdão DRJ/FNS nº 07-10.336, de 27/07/2007, fls. 109/114).

Cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 24/08/2007, Aviso de Recebimento (AR), fls. 122, o contribuinte apresentou, em 25/09/2007, Recurso Voluntário, fls. 126/132, no qual traz, em apertada síntese, as seguintes alegações:

No que concerne ao depósito administrativo, o acórdão recorrido determinou que caberia à Delegacia da Receita Federal do Brasil de jurisdição do contribuinte (DRF/Joinville) dispor sobre o direito de o contribuinte usufruir o benefício de redução de 50% da multa de ofício de 75%, quando caberia ao julgador de primeira instância manifestar-se a respeito, sob pena de a matéria (concessão da redução) ficar subjetivamente na esfera da DRF/Joinville.

O recorrente impugnou pontualmente esta questão e deveria a DRJ/FNS manifestar-se expressamente sobre tal pedido por tratar-se de sua jurisdição e não delegar competência a DRF/Joinville.

Quanto às glosa de despesas com instrução, muito embora não esteja previsto expressamente na legislação que despesas efetuadas com aulas de língua inglesa possa ser deduzida, há que se levar em consideração a situação atípica que se apresenta no caso, qual seja, necessidade profissional do contribuinte em ter proficiência na língua inglesa.

Apreciando o recurso voluntário apresentado pelo contribuinte, esta Turma, em sessão plenária realizada em 24/09/2009 declarou a nulidade da decisão recorrida, por unanimidade de votos, nos termos do Acórdão nº 2102-00.332, fls. 138/140.

Em 19/11/2010, a autoridade julgadora de primeira instância proferiu nova decisão, Acórdão DRJ/CTA nº06-29.280, cujo dispositivo está assim redigido:

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo a parcela do crédito tributário impugnado e a incidência da multa qualificada de 150% sobre o imposto calculado nas omissões de rendimento apuradas.

No que se refere à redução da multa em 50% em face do depósito efetuado no prazo de impugnação o voto condutor da decisão assim se pronunciou:

Tendo em conta que efetuou o depósito do crédito exigido dentro do prazo de impugnação, o impugnante pleiteia a redução da multa em 50%, com fundamento no parágrafo 3º do art. 44, da

Lei 9.430, de 1996, com a devolução da importância excedente decorrente do sucesso da impugnação. O dispositivo invocado tem o seguinte teor:

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

§3º Aplicam-se as multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 60 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

O art. 6º da Lei 8.218, de 1991, por sua vez, tem a seguinte redação:

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II - 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III - 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV - 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

No presente caso, em consequência do voto expressado nos tópicos anteriores, encaminhado no sentido da manutenção tanto do crédito impugnado quanto da multa qualificada de 150%, não há que se atender ao pleito da impugnação, de restituição de 50% do valor da multa, uma vez que o depósito já foi efetuado pelo seu valor reduzido de 50% dessa cominação, ou seja, de 75% sobre o imposto incidente nas omissões de rendimento e de 37,5% sobre o imposto apurado nas glosas de despesas com instrução, consoante benefício inscrito no inciso I do art. 6º da Lei 8.218, de 1991, para o caso de pagamento do débito dentro de trinta dias da notificação do lançamento.

Cientificado da decisão acima citada em 02/12/2010, Aviso de Recebimento (AR), fls. 156, o contribuinte apresentou, em 07/12/2010, embargos de declaração contra o Acórdão DRJ/CTA nº06-29.280, de 19/11/2010, onde aponta a existência de omissão e contradição no que se refere ao benefício da redução de 50% da multa de ofício.

Em 23/12/2010, o contribuinte apresentou recurso voluntário, fls. 164/180, onde traz as seguintes alegações:

Da impossibilidade de haver *reformatio in pejus* pelo acórdão da DRJ/CTA – Não resta dúvida que o acórdão recorrido incorreu em *Reformatio in Pejus*, o que é vedado pelo direito pátrio. Deveria a DRJ/CTA resumir-se exclusivamente a complementar o julgamento anteriormente realizado pela DRJ/FNS e passar a abordar e decidir exclusivamente sobre a declaração de direito do uso do benefício da redução da multa de ofício no percentual de 50%, posto que o acórdão nº 2102-00.00.332 do CARF é claro ao determinar que a primeira instância julgue aquilo que deixou de apreciar no momento oportuno, mas jamais para impor que toda a matéria já decidida passe a ser novamente analisada e julgada.

Da dedução de despesas com instrução - Muito embora não esteja previsto expressamente na legislação que despesas efetuadas com aulas de língua inglesa possa ser deduzida, há que se levar em consideração a situação atípica que se apresentada no caso, qual seja, a necessidade profissional do contribuinte em ter proficiência na língua inglesa.

Da inaplicabilidade da multa de 150% - Em momento algum o contribuinte agiu com dolo, tentando impedir ou retardar o conhecimento por parte do Fisco dos equívocos cometidos por si em suas declarações, tampouco praticou qualquer fraude, logo, não pode prosperar a qualificação da multa de ofício.

Do depósito administrativo – O depósito administrativo (ou judicial) equivale ao pagamento. Assim, deve o CARF reformar a decisão recorrida a fim de garantir o direito do recorrente em reduzir a multa de 150% para 75% e da possibilidade de deduzir as despesas com instrução, culminando então, no direito do recorrente usufruir sucessivamente da redução de 50% da multa de mora sobre o valor depositado administrativamente, já que o mesmo ocorreu antes de vencidos o prazo de 30 dias da intimação do auto de infração.

Em despacho, fls. 182, a autoridade administrativa de jurisdição do contribuinte encaminhou os autos a este CARF, para apreciação dos embargos de declaração e do recurso voluntário.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Núbia Matos Moura, relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

De imediato, cumpre dizer que os embargos de declaração apresentados pelo contribuinte, o foram em relação à decisão recorrida, proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba. Portanto, não há que se falar em apreciação de tais embargos de declaração por parte deste CARF.

Importa dizer, ainda, que de acordo com a Portaria MF nº 341, de 12 de junho de 2011, que disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, não há previsão legal para a apresentação de embargos de declaração contra as decisões de primeira instância.

Nestes termos, passa-se ao exame das alegações apresentadas pelo contribuinte no recuso voluntário.

Em sede preliminar, o recorrente afirma que a decisão de primeira instância incorreu em *reformatio in pejus*, ao reformar a decisão anterior que havia reduzido o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.

O Acórdão nº 2102-00.00.332, de 24/09/2009, deste CARF, declarou a nulidade do Acórdão DRJ/FNS nº 07-10.336, de 27/07/2007, em razão da falta de apreciação do requerimento do contribuinte de ver concedida a redução de 50% do percentual da multa de ofício em razão da existência de depósito administrativo. Ou seja, declarou-se a nulidade da decisão da DRJ apenas para que a autoridade julgadora de primeira instância se pronunciasse acerca de matéria que deveria ter sido apreciada na decisão recorrida e não o foi. Contudo, no que diz respeito as matérias já apreciadas não poderia a autoridade julgadora de primeira instância alterar o entendimento já manifestado em favor do contribuinte, posto que em assim procedendo incorreu em *reformatio in pejus*.

Nesse sentido, importa transcrever as ementas que constaram do Acórdão que considerou nula a decisão de primeira instância:

MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO DE 50%. COMPETÊNCIA PARA JULGAMENTO.

As DRJ são competentes para apreciar as alegações suscitadas pelo contribuinte, no que diz respeito à redução de 50% da multa de ofício.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. MATÉRIA NÃO APRECIADA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

É nula, por cerceamento do direito de defesa, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, a decisão de

primeira instância que deixa de apreciar matéria contestada pelo contribuinte em sede de impugnação.

Das ementas acima transcritas, resta evidente que a nulidade declarada atingia o acórdão apenas no que concerne a matéria não apreciada, sendo certo que a nova decisão, que substituiu a original, jamais poderia incorrer em agravamento da situação do contribuinte, que já havia obtido uma decisão favorável à concessão da redução do percentual da multa de ofício de 150% para 75%.

Tal entendimento - impossibilidade da ocorrência de reforma de decisão favorável ao contribuinte - já foi manifestada por este CARF no Acórdão nº 1401-00.410, de 16/01/2012 (processo 10855.001065/99-24), cuja ementa a seguir se transcreve:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PROVIMENTO RECURSAL COM REFORMATIO IN PEJUS.

Tendo sido identificado que a decisão do recurso tornou a situação do Recorrente mais gravosa, é de se limitar os seus efeitos ao que decidiu na decisão original, sob pena de ofensa ao princípio do non reformatio in pejus.

Nestes termos, deve o percentual da multa de ofício ser reduzido para 75%, conforme já decidido no Acórdão DRJ/FNS nº 07-10.336, de 27/07/2007.

No mérito, o contribuinte se insurge apenas contra a infração de dedução de despesas com instrução, afirmando que muito embora não esteja previsto expressamente na legislação que despesas efetuadas com aulas de língua inglesa possa ser deduzida, há que se levar em consideração a situação atípica apresentada no caso, qual seja, a necessidade profissional do contribuinte em ter proficiência na língua inglesa.

De acordo com o disposto no art. 8º, II, “b”, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, somente são dedutíveis os pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, ao ensino fundamental e médio, à educação superior e à educação profissional.

Logo, despesas com aula de língua inglesa não são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

Assim, deve-se manter a glosa de despesas com instrução, nos termos em que consubstanciado no Auto de Infração.

Por fim, deve-se analisar a pretensão do contribuinte de ver concedida a redução de 50% do percentual da multa de ofício em razão da existência de depósito administrativo.

De imediato, deve-se dizer que o voto condutor da decisão recorrida neste aspecto foi de fato bastante confusa, sendo certo que no acórdão sequer há ementa sobre o tema. Contudo, considerando que o dispositivo da decisão foi no sentido de considerar improcedente a impugnação, a conclusão a que se chega é de que a Turma entendeu que a existência do depósito extrajudicial não implica na concessão da redução da multa de ofício.

Como tal matéria foi abordada no recurso, passa-se a análise da questão, sob a luz do que dispõe a legislação pertinente:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a,b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais:(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de

pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Da leitura dos dispositivos legais acima transcritos se infere que a redução da multa de ofício somente é concedida nos casos de pagamento, compensação ou parcelamento, não havendo previsão legal para a concessão do referido benefício para o contribuinte que optar por fazer o depósito extrajudicial ou administrativo.

A redução da multa de ofício proposta na legislação é gradual e tem por objetivo o recebimento do crédito tributário, pondo fim a discussão administrativa sobre a exigência consubstanciada no lançamento de ofício. Em suma, concede-se redução de 50% ou 40% para o contribuinte que efetua o pagamento ou o parcelamento no prazo de 30 dias da data em que foi notificado do lançamento, sem a imposição de impugnação e de 30% e 20% para o contribuinte que efetua o pagamento ou parcelamento no prazo de 30 dias da data em que foi cientificado da decisão de primeira instância, sem a imposição de recurso.

A concessão da redução somente é possível para os casos em que ocorre a extinção do crédito tributário, nos termos do disposto art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), pondo-se fim a qualquer tipo de discussão sobre a procedência do crédito tributário.

O depósito extrajudicial ou administrativo não é uma das formas de extinção do crédito tributário, sendo certo que este pode conviver com a impugnação e com o recurso, possibilitando ao contribuinte apenas o benefício de cessar a fruição dos juros de mora.

Nessa conformidade, não há como acolher o pedido do contribuinte de ver concedida a redução de 50% do percentual da multa de ofício em razão da existência de depósito administrativo efetuado dentro do prazo de 30 dias contados da data da ciência do lançamento.

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL provimento ao recurso para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%.

Assinado digitalmente

Núbia Matos Moura - Relatora

Processo nº 10920.002596/2006-58
Acórdão n.º **2102-002.649**

S2-C1T2
Fl. 192

CÓPIA