



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

---

<b>Processo nº</b>	10930.001496/2005-12
<b>Recurso nº</b>	148.286 Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPF - Exs.: 2001 e 2002
<b>Acórdão nº</b>	102-47.964
<b>Sessão de</b>	18 de outubro de 2006
<b>Recorrente</b>	LURDES SALVADORI DOS SANTOS
<b>Recorrida</b>	4ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

---

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

**Ano-calendário:** 1999, 2000.

**Ementa:** PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF Nº 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades, tampouco deslocar a data do inicio do procedimento fiscal no âmbito do processo administrativo.

**NULIDADE - LANÇAMENTO FUNDADO EM PRESUNÇÃO - INOCORRÊNCIA** - Não faz uso da presunção o lançamento fundado em rendimentos tributáveis, apurados na auditoria fiscal e confirmados como recebidos pela contribuinte, que por sua vez não faz prova de alegadas despesas a título de livro caixa, além das que foram declaradas e aceitas pela fiscalização.

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO** - A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004).

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento por falta de MPF e baseado em presunção. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência a multa isolada em concomitância com a multa de ofício, nos termos do voto do Relator.

  
LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO  
Presidente

  
ANTONIO JOSE PAGA DE SOUZA  
Relator

FORMALIZADO EM: 07 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) Curitiba - PR, que julgou procedente o auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Física, relativo ao anos-calendário de 2000 e 2001, no valor total de R\$ 204.511,34, inclusos os consectários legais até abril de 2003 (fls.169-173).

Decorreu tal lançamento da apuração de omissão de rendimentos, sujeitos ao carnê-leão, recebidos de pessoas físicas, mediante trabalho sem vínculo empregatício, serviços médicos de psicoterapia, conforme relatado no Auto de Infração, às fls. 170 a 173.

No Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 154/161), integrante do auto de infração, é relatado que foi oferecido à tributação somente uma pequena parcela do total dos rendimentos tributáveis, apurados conforme o Demonstrativo de Recebimento de Pessoas Físicas (fls. 151/152), valores estes confirmados como recebidos pela contribuinte, caracterizando omissão de rendimentos tributáveis.

Explica a autoridade fiscal que a omissão de rendimentos tributáveis auferidos de pessoas físicas, pela prestação de serviços profissionais, enseja o recolhimento do carnê-leão, que não foi feito pela interessada, resultando também em infração que gerou a cobrança de multa de ofício isolada de 75%, nos termos da legislação.

Cientificada do lançamento, em 19/05/2005 – fl. 175, a contribuinte apresentou, em 20/06/2005, a impugnação de fls. 176 a 185.

A impugnante, preliminarmente, aduz a nulidade do lançamento por ter a autoridade fiscal deixado de encaminhar o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal, ocasionando a extinção da ação fiscal, com fulcro no art. 13, § 2º, da Portaria SRF 3007, de 2001.

Alega que é indevido o uso da presunção como único fundamento para lavratura do auto de infração. Isto porque houve confusão entre receita e rendimento, pois não foram consideradas as despesas indispensáveis ao auferimento das receitas. Afirma que confirmou os valores recebidos, oriundos da prestação de serviços, mas “*teve de cobrir as despesas normais de sua profissão, como aluguel, luz, água, telefone, aquisição de materiais e livros, divulgação e obtenção de informações, despesas com mão de obra de funcionários, dentre inúmeras outras ...*”. Acrescenta que “*essas despesas foram consignadas em Livro Caixa, conforme expressamente autoriza a legislação de regência e foram consideradas na apuração do imposto de renda, sendo deduzidas das receitas provenientes de sua profissão. Daí a razão de a contribuinte mencionar que as receitas confirmadas foram todas consideradas para fins de apuração do imposto de renda, destacando que das mesmas foram deduzidas as despesas*”. Conclui que a “*Agente Fiscal agiu por mera PRESUNÇÃO, sem o mínimo suporte em auditoria, pois deveria ela ter solicitado à contribuinte seu Livro Caixa, bem como a comprovação das despesas necessárias ao exercício da profissão, o que não o fez, por simples comodidade, preferindo a presunção*”, sendo nula a autuação fiscal.

No mérito, alega que nas planilhas que acompanham o Auto de Infração e o Termo de Encerramento de Ação Fiscal houve a soma dos rendimentos provenientes da

fiscalização com os rendimentos que foram declarados, quando deveria ter havido a subtração, tributando-se somente a diferença, propugnando pela correção do equívoco.

Argui ser impossível a aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada, alicerçada na jurisprudência administrativa e na interpretação da legislação, concluindo que tal procedimento configura a prática de confisco, vedada pelo art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

A DRJ proferiu em 23/08/2005 o Acórdão de fls. 187-195, confirmando o lançamento, assim ementado:

*"Ementa: NULIDADE. AUSÊNCIA DE CIÊNCIA, NO PRAZO, DO DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) DE FISCALIZAÇÃO. MERA IRREGULARIDADE. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, dessa forma, não há como acatar o pedido de nulidade, constituindo mera irregularidade, sem qualquer prejuízo para a defesa, a ciência, fora do prazo, do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF.*

*NULIDADE. LANÇAMENTO FUNDADO EM PRESUNÇÃO. INOCORRÊNCIA. Não faz uso da presunção o lançamento fundado em rendimentos tributáveis confirmados como recebidos pela contribuinte, e que não faz prova das eventuais despesas de Livro Caixa que alega ter tido. Mesmo que tivesse sido provada, a presunção não acarretaria nulidade do lançamento, mas adequação dos valores exigidos.*

*OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DESCONSIDERAÇÃO DE VALOR DECLARADO. INOCORRÊNCIA. Os cálculos e demonstrativos confirmam que foram considerados os valores dos rendimentos tributáveis declarados, não havendo duplicidade de tributação.*

*APRESENTAÇÃO DE PROVAS. A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa.*

*INFRAÇÕES SUJEITAS À MULTA ISOLADA. É cabível a exigência da multa isolada, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) que deixar de fazê-lo, independentemente da exigência da multa de ofício sobre o imposto de renda apurado no lançamento anual (declaração)."*

Cientificado da decisão em 21/09/2005, fl. 198, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 21/10/2005, fls. 202-114, representado por advogado (procuração à fl. 199), no qual são repisadas as alegações da peça impugnatória, praticamente *ipsis litteris*. Ao final requer, a anulação do auto de infração por cerceamento ou direito de defesa, ou, alternativamente, sejam ajustados os valores em função das razões expostas na peça recursal.

À fl. 220 consta despacho de encaminhamento do recurso a este Conselho, cujo seguimento, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 264 de 2002, foi acatado, uma vez que a contribuinte não possui bens para arrolamento.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

### Preliminar de nulidade do auto de infração por vícios no Mandado de Procedimento Fiscal.

O entendimento consolidado neste Conselho de Contribuintes é de que o MPF constitui-se um instrumento de controle da administração tributária. A falta deste ou vícios em sua emissão/prorrogação não traz qualquer prejuízo ao processo administrativo fiscal, tampouco se trata de um vício formal passível de correção, quando muito seriam faltas funcionais, sujeita a penalidades administrativas ao servidor.

Nesse sentido destaca-se o seguinte julgado, dentre outros:

*"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PORTARIA SRF N° 1.265/99. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE. O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal. A Portaria SRF nº 1.265/99 estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF mero instrumento de controle administrativo da atividade fiscal. EXIGÊNCIA FISCAL. FORMALIZAÇÃO. Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem nos arts. 7º, 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem." (Acórdão nº 203-08.483 de 16/10/2002).*

Portanto, afasto a preliminar.

### Preliminar de nulidade - lançamento fundado em presunção não autorizada em lei.

Essa alegação foi plenamente refutada na decisão recorrida, cujos fundamentos por escorreitos peço vênia para transcrever e adotar como razões de decidir (*verbis*):

*"A interessada pleiteia a nulidade do lançamento sob o argumento que está fundado unicamente em presunção, por não ter a autoridade fiscal intimado-a a apresentar o Livro Caixa, que comprovaria gastos dedutíveis das receitas.*

*Não cabe razão à impugnante.*

*Primeiro, os atos praticados na fase de preparação do lançamento, como já amplamente analisado no itens 14 a 23 desse voto, não são passíveis de causar a nulidade do lançamento, exceto nas hipóteses do art. 59, incisos I e II, que não é o caso.*

A autoridade fiscal pode/deve efetuar o lançamento com os elementos que possui em seu poder, quando julga-os aptos e suficientes à comprovação, sem obrigação de intimar o contribuinte a fazer esclarecimentos. É prerrogativa da função que encontra-se explicitamente estabelecida no art. 142, do Código Tributário Nacional, que em nenhum momento condiciona o lançamento a qualquer intervenção ou anuência do contribuinte. No entanto, raramente a autoridade autuante possui todos os elementos de convicção para a prática do seu ato privativo. Daí a utilização de intimações, exames de documentos e livros, etc., procurando buscar, por meio de todos os instrumentos disponíveis, a obtenção dos elementos que irão formar e embasar a prática da atividade de lançamento.

Esta atividade de lançamento comporta, por sua natureza e pelas prerrogativas legais, um certo grau de discricionariedade. Dependendo das circunstâncias e das características do caso, a autoridade pode adotar algumas presunções calcadas nos documentos e elementos que possui. Veja-se o presente caso. A impugnante alega que não foi solicitado o Livro Caixa. Como já vimos, não estava a autoridade obrigada a isso. E deixou de solicitar em razão dos elementos do processo.

As despesas do Livro Caixa são deduções dos rendimentos tributáveis que devem constar da declaração de ajuste anual, em campo próprio, se formulário completo, e fazem parte do desconto percentual no formulário simplificado. Consta-se, pois, que no ano-calendário de 2000, a contribuinte fez uso de formulário simplificado, logo, as despesas de Livro Caixa já estão implicitas no desconto simplificado (fls. 38/39). No ano-calendário de 2001, foi apresentado o modelo completo (fls. 41/43), tendo sido utilizado o correspondente a R\$ 13.851,70 de despesas de Livro Caixa. Ora, porque deveria supor a autoridade fiscal que haveria mais despesas a este título? Tais despesas anuais parecem coerentes com um consultório de psicologia.

Verifica-se também que a contribuinte teve oportunidade, por diversas vezes, de ter apresentado tal Livro e os comprovantes das despesas. Todas as intimações (fls. 03, 09, 18, 23) alertavam expressamente para a faculdade de se prestar informações e esclarecimentos adicionais que julgassem necessários.

No entanto, ainda poderia, aliás, deveria ter apresentado o Livro Caixa e os comprovantes das despesas alegadas junto com a impugnação. Consoante o art. 16, inciso III e § 4º, do Decreto 70.235, de 1972, cabe à impugnante a apresentação da prova documental, que deve ser por ocasião da impugnação, excetuadas as situações prevista nas alíneas do citado § 4º, verbis:

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993) (...)

§ 4.º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

*A*

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Acrecido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997) (Grifamos)

2. Eis, pois, que a simples alegação, sem os documentos com capacidade comprobatória correspondentes, não tem o condão de tornar insubsistente o lançamento realizado com base em elementos apurados pela repartição lançadora, pois, conforme dita um brocado jurídico, totalmente aplicável à situação em análise, "Allegatio et non probatio, quasi non allegatio", que significa: "quem alega e não prova, se mostrará como se estivesse calado ou que nada alegasse".

3. Entretanto, mesmo que fossem apresentadas comprovações de tais despesas, e caso acatadas, isso não geraria nulidade do lançamento, mas a correção dos valores pelo julgamento.

4. Quanto ao montante das receitas, como admitido pela contribuinte, corresponde aos rendimentos por ela efetivamente recebidos, não havendo qualquer presunção.

5. Rejeita-se, pois, a preliminar de nulidade por existência de lançamento calcado em presunção."

Registre-se, ainda, que foi aceita a dedução a título de livro-caixa no valor de R\$ 13.851,70 em 2001 (fl. 41), sendo que no ano-calendário de 2000 a contribuinte optou pelo desconto simplificado (fl. 38). Portanto, foram acatadas todas as deduções que a contribuinte fazia jus. Logo, se a contribuinte incorreu mesmo em outras despesas de livro-caixa além dessas, cabe a ela o ônus da prova.

#### Do mérito - omissão de rendimentos

No mérito, o representante da recorrente alega que nos rendimentos apurados pela fiscalização estariam incluídos os valores já declarados nas DIRPF/2000 e 2001.

Conforme já asseverado no voto do acórdão recorrido, esta afirmação não encontra respaldo nos demonstrativos e cálculos que a autoridade fiscal anexou aos autos.

Os valores lançados de ofício (rendimentos omitidos) correspondente à diferença entre total dos rendimentos apurados pela fiscalização e os valores já declarados. "Veja-se o demonstrativo de fl. 158, referente ao ano-calendário de 2000: total dos rendimentos tributáveis, R\$ 178.152,00 (obtido do demonstrativo detalhado de fl. 151/152, menos os rendimentos tributáveis declarados, R\$ 14.982,07 (obtido da declaração de ajuste de fl. 38), resultando na diferença a tributar de R\$ 163.175,93, que foi a utilizada no demonstrativo de apuração de fl. 162. O mesmo exame aplicado ao ano-calendário de 2001, confirma os valores lançados (fundamentação do acórdão da DRJ-CTA, voto à fl. 195, § 58).".

Portanto, não cabe razão à impugnante, quanto à desconsideração dos rendimentos tributáveis já declarados. Trata-se, data vénia, de alegação meramente protelatória que, repito, já havia sido afastada na decisão recorrida.

Em verdade, tanto o procedimento fiscal e quanto o instrumento de constituição do crédito tributário não merecem reparos. A fiscalização teve o cuidado de intimar a contribuinte para confirmar todos os valores de rendimentos da mesma, apurados na auditoria. Tais valores são respaldados em cópia dos recibos emitidos pela contribuinte juntados aos

autos. (fls. 24-145). A contribuinte firmou declaração em 11/05/2005 confirmando que realmente recebeu tais valores que integram seu rendimento bruto para fins de imposto de renda. No Termo de Verificação fiscal, fls. 156-161, estão descritos passo a passo os procedimentos fiscais, inclusive a apuração dos valores sujeitos ao lançamento de ofício. Frise-se, mais uma vez, que foram subtraídos os rendimentos declarados brutos declarados (R\$ 14.982,07 em 2000 e R\$ 34.833,29 em 2001, fl. 158).

Pelo exposto, mantenho a exigência do tributo lançado de ofício.

Da multa de ofício isolada

Em relação à exigência cumulativa de multa de ofício e multa isolada, vejamos o que prevê a Lei 9.430/96, no seu art. 44, *in verbis*:

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"*

*II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente" (grifo nosso).*

Da leitura da lei, conclui-se facilmente que existem duas modalidades de multa imponíveis ao contribuinte: a multa de 75% por falta de pagamento, pagamento após o vencimento, falta de declaração ou por declaração inexata e a multa qualificada de 150% em casos de evidente intuito de fraude.

O § 1º vem apenas explicitar a forma de cobrança das multas definidas no *caput*, posto que podem ser cobradas juntamente com o imposto devido ou isoladamente.

*A*

Não há, portanto, fundamento legal para a cobrança de uma “multa isolada” em concomitância com a multa de ofício.

Senão, vejamos a interpretação dada por este Conselho de Contribuintes:

*“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.” (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão nº 01-04.987, julg. em 15/06/2004).*

Uma vez que ficou claro que as referidas multas foram calculadas sobre a mesma base de cálculo do valor lançado mensalmente, não poder prosperar a cobrança da multa isolada concomitantemente à multa de ofício, por estar-se penalizando o contribuinte duplamente pela mesma infração.

#### Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento por falta de MPF e baseado em presunção e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência a multa isolada em concomitância com a multa de ofício, em virtude da falta de recolhimento do imposto de renda mensal obrigatório (Carnê-Leão).

Sala das Sessões– DF, em 18 de outubro de 2006.

ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA