



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.725948/2013-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-010.388 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de outubro de 2023  
**Recorrente** PAULO ROBERTO LEAL VARDANA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2009

PAF. APECIAÇÃO DE ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Com arrimo nos artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

NORMAS PROCESSUAIS. ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa e documentos trazidos após peça recursal, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão processual.

PAF. RETIFICAÇÃO DA DAA. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

O CARF não é competente para apreciar pedidos de retificação da declaração de ajuste anual, veiculado em processo administrativo fiscal relativo a autuação pela prática de infração tributária

MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

O litígio instaurado limita o exercício do controle de legalidade afeto ao julgador administrativo, e o limite decorre do cotejamento das matérias trazidas na defesa que guardam relação direta e estrita com a autuação.

A autuação do julgador administrativo no contencioso tributário deve restar adstrita aos limites da peça de defesa que tiverem relação direta com a autuação ou despacho decisório, sobretudo, nas matérias conhecidas e tratadas nos votos e acórdãos, excetuadas, apenas, as matérias de ordem pública.

LEILOEIRO. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. COMISSÕES E TAXA DE LEILÃO. DEDUÇÃO DE LIVRO CAIXA. DESPESAS INCORRIDAS

São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como corretagens e comissões dos corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos,

inclusive a taxa de leilão, não importando a denominação e se os valores recebidos foram utilizados para pagar despesas.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

**FONTE PAGADORA PESSOA FÍSICA. CARNÊ LEÃO. LEILOEIRO. DA FONTE PAGADORA E DO CARNÊ LEÃO**

Constando nos contratos apresentados pelo contribuinte que os compradores (arrematante) nos leilões pagarão comissão sobre os bens arrematados, a Fonte Pagadora é o Arrematante e não o Comitente (Instituição Financeira).

Sendo o Arrematante pessoa física, os respectivos rendimentos estão sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão).

**MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO DE PENALIDADES DE FORMA SIMULTÂNEA.**

Súmula CARF n.º 147

Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

**MULTA QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.**

A prática infratora e a estratégia de defesa, por si só, não são suficientes para comprovar a existência de fraude, simulação e dolo ensejadoras da qualificação da multa de ofício.

É preciso que a autoridade fiscal descreva o comportamento doloso, a fraude/simulação em todas as suas vertentes e demonstre a sua utilização para a prática infratora.

Súmula CARF n.º 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto no que toca às ilegalidades e inconstitucionalidades e pedido retificador da DAA, e, na parte conhecida, por maioria de votos, por dar provimento parcial ao recurso para afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a a 75%, vencida a Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira que dava provimento parcial em menor extensão.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly- Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente)

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 11.714 e ss) interposto em face da R. Acórdão proferido pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande (fls. 11.694 e ss) que julgou improcedente a impugnação à constituição de crédito tributário, em razão da omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas, omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica, pessoa física e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão.

Segundo o Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 42 a 56) em razão de trabalho de fiscalização, exercício 2010, que apurou um crédito tributário de R\$ 2.382.034,28 lavrado em 13/08/2013 na qual foram verificadas as seguintes infrações:

- Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica;
- Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física;
- Falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão;

Consta no termo de verificação fiscal, integrante do auto de infração (fls. 6 a 16), em síntese, o seguinte:

O contribuinte auferiu, em 2009, no exercício da profissão de leiloeiro oficial, rendimentos dos arrematantes, pessoas físicas e jurídicas, de duas naturezas, sendo, uma taxa de comissão de 5% sobre o valor de cada bem leiloado e uma taxa de leilão fixa, ambas pagas pelos arrematantes;

A taxa de comissão de 5% encontra-se destacada em cada certidão de arrematação;

A taxa de leilão foi informada pelo próprio contribuinte e o valor era determinado por categoria de bem arrematado, sendo R\$ 100,00, R\$ 150,00 ou R\$ 200,00 dependendo do bem;

Foram apurados rendimentos recebidos de pessoas jurídicas no valor de R\$ 710.800,00. Os rendimentos omitidos apurados não foram declarados na DIRPF e não foram lançados no livro caixa apresentado pelo contribuinte.

Foram apurados rendimentos recebidos de pessoa física de R\$ 4.051.866,50 e o contribuinte declarou R\$ 2.193.663,50, sendo considerado rendimentos omitidos de R\$ 1.858.203,00. Os valores deduzidos a título de livro caixa na DIRPF foram acatados. Foram considerados, de ofício, os valores da dedução com dependentes para o cálculo do valor do imposto devido a título de carnê-leão. Não houve recolhimento a título de carnê-leão;

Foi considerado que o sujeito passivo ocultou, de forma intencional, o conhecimento, por parte da administração fazendária, dos rendimentos omitidos, sendo aplicada a multa qualificada de 150%;

#### DA IMPUGNAÇÃO

O contribuinte apresentou impugnação em 01/01/2010 (fls. 10.800 a 10.814), na qual alega, em síntese, que:

1. A impugnação contempla a integralidade do crédito tributário, não se tratando de impugnação parcial;
2. Existem despesas com pessoal de apoio, equipamentos e custos de remoção e guarda de veículos apreendidos e poderia ser realizada diligência para verificação. Essas despesas não podem ser ignoradas pela Administração Fazendária sob pena de inviabilizar a atividade do Impugnante;
3. Comissão de leilão recebida pelo Impugnante não é rendimento sujeito ao recolhimento mensal e é ilegal a multa isolada. O leiloeiro é um mandatário do comitente (instituição financeira) não do arrematante (pessoa física ou jurídica). Recebeu rendimentos de pessoa jurídica (instituição financeira) e não de pessoa física não sendo devido o carnê-leão;
4. A taxa de leilão não é rendimento, mas sim um reembolso por despesas incorridas pelo impugnante para realizar os leilões e junta documentos que comprovam as despesas;
5. Ocorreu um Bis in idem entre a multa isolada e o imposto suplementar;
6. A multa tem caráter confiscatório;

Assim, solicita:

Que seja declarada a não incidência do art. 106 do RIR/99 sobre os rendimentos representados pela comissão de leilão advinda da arrematação de bens por pessoas físicas, afastando-se a cobrança da multa isolada;

Que seja reconhecida a natureza não remuneratória da “taxa de leilão”, excluindo-se da base de cálculo do imposto de renda o valor de R\$ 1.334.300,00;

Que seja afastada a cobrança em duplicidade da multa;

Que seja reconhecido o caráter confiscatório das multas aplicadas, de modo que sejam reduzidas e adequadas aos parâmetros fixados na citada decisão do STF;

É o relatório.

O Colegiado de 1ª instância proferiu decisão, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010

LEILOEIRO. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. COMISSÕES E TAXA DE LEILÃO. DEDUÇÃO DE LIVRO CAIXA. DESPESAS INCORRIDAS

São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como corretagens e comissões dos corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos, inclusive a taxa de leilão, não importando a denominação e se os valores recebidos foram utilizados para pagar despesas.

O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

FONTE PAGADORA PESSOA FÍSICA. CARNÊ LEÃO. LEILOEIRO. DA FONTE PAGADORA E DO CARNÊ LEÃO

Constando nos contratos apresentados pelo contribuinte que os compradores (arrematante) nos leilões pagarão cinco por cento sobre os bens arrematados, a Fonte Pagadora é o Arrematante e não o Comitente (Instituição Financeira).

Sendo o Arrematante pessoa física, os respectivos rendimentos estão sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão).

FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ LEÃO. MULTA ISOLADA. BIS IN IDEM. NÃO OCORRÊNCIA.

O imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, quando não informados na declaração de rendimentos, será lançada a multa de que trata o inciso I ou II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, que será cobrada isoladamente, bem assim o imposto suplementar apurado na declaração, após a inclusão desses rendimentos, acrescido da referida multa e de juros de mora.

DA PROPORCIONALIDADE E DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

As multas aplicadas são as previstas na legislação e não ocorreu a ofensa ao princípio da proporcionalidade nem à vedação ao confisco.

DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que não conter a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 19/03/2014 (fls. 11.712), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 16/04/2014 (fls. 11.714 e ss), alegando, em breve síntese, que:

- 1 – a atividade do leiloeiro tem feições empresariais, com assunção de diversos custos, e a desconsideração dos custos refletir-se-á na proibição do exercício da profissão;
- 2 – a comissão de leilão recebida não se submete ao recolhimento pelo carnê leão, na medida em que o leiloeiro não é comissionado pelo arrematante, e sim pela instituição financeira;
- 3 – não há relação jurídica direta entre o leiloeiro e o arrematante, na medida em que o leiloeiro é mandatário da instituição financeira;
- 4 – assinala a ilegalidade da multa isolada e busca seja afastada a duplicidade das multas impostas: isolada e de ofício;
- 5 – a taxa de leilão não se confunde com a comissão do leiloeiro, e diz respeito a um valor fixo, vinculado a cada bem leiloadado, e tem natureza jurídica de reembolso por despesas incorridas com o leilão;

6 – que em 2009, recebera a título de reembolso de despesas R\$ 1.334.300,00 pela guarda, transporte e remoção de veículos, de forma que a exigência fiscal deve ser reduzida.

Insurge-se contra a multa qualificada imposta, e assinala sua inconstitucionalidade.

Junta documentos.

Posteriormente, em 12/04/2019 (fls. 11.749), peticionou (fls. 11.753 e ss) requerendo a juntada de laudo técnico elaborado por empresa independente.

Na petição, após reexaminar o procedimento fiscal e agregar argumentos, requer:

#### VI. DOS PEDIDOS.

153. Diante de todo o exposto, ao longo da presente manifestação, o Requerente reitera os pedidos formulados em seu Recurso Voluntário e requer a juntada do Laudo Técnico anexo, elaborado pela auditoria independente da BDO, para que, com base em suas conclusões, sejam reconhecidas as implicações tributárias que dele decorrem, quais sejam:

(iv) O Auto de Infração é nulo, em razão da existência de vício material, decorrente de erro na determinação da base de cálculo do IRPF, pois (a) o valor da taxa de comissão considerada pela fiscalização é incorreto; (b) o valor da taxa de leilão não poderia ser considerado, por corresponder a indenização pelas despesas realizadas; (c) caso fosse considerado o valor da taxa de leilão, deveriam ser subtraídas as despesas correspondentes;

(v) O Auto de Infração é nulo, em razão da existência de vício material, decorrente de erro na determinação da base de cálculo da Multa Isolada, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV, da Lei n. 9.430/1996, pois (a) a multa é calculada com a aplicação do percentual de 50% sobre todo valor recebido de pessoas físicas ao longo do período fiscalizado, que, segundo a apuração da auditoria, corresponde a R\$ 0,00; e (b) ainda que se considerasse que a taxa de comissão e/ou a taxa de leilão são pagas por pessoa física ao Requerente, os valores apurados pela fiscalização são incorretos, pois desconsideram as despesas correspondentes à data de leilão.

(vi) Ainda que se considerasse que a taxa de comissão e a taxa de leilão são pagamentos dos arrematantes (pessoas físicas) ao Requerente, não se faz devida a exigência de declaração via carnê-leão, considerando a atividade de Leiloeiro Público Oficial, de modo que, mesmo nessa hipótese, é indevida a multa isolada.

(vii) Subsidiariamente, não há que se falar no agravamento da multa de ofício, ante a ausência de comprovação de qualquer das hipóteses descritas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, uma vez que claro o procedimento de boa-fé do Requerente em não adicionar tais “receitas” recebidas por entender sua natureza como de reembolso, entendimento este claramente chancelado ao tampouco lançar como despesa os custos cobertos por tal reembolso.

Com esta petição, acostou documentos de fls. 11.788 a 37.971.

Posteriormente, juntou documento comunicando a alienação de bens.

Esse, em síntese, o relatório.

**Voto**

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo e preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço parcialmente do recurso.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ainda ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade normativa, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF, consoante Súmula CARF n.º 2:

Súmula CARF n.º 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Isso porque o controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente.

Também, ressalta-se que este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento.

Nesse sentido, o art. 62, do Regimento Interno do CARF, e o art. 26-A, do Decreto 70.235/72. Isso porque o controle efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente. Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

Em razão desse entendimento, não se conhece das alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade das multas impostas.

Também não se conhece da petição de fls. 11.753 e ss, seguida de documentação, apresentada 5 anos após o recurso, em razão da preclusão.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando celeridade em prol da pretendida pacificação social.

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235, de 1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação, cujo teor deverá abranger "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possui", considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972).

Assim não é lícito inovar após o momento de impugnação para inserir tese de defesa diversa daquela originalmente deduzida na impugnação, ainda mais se o exame do

resultado tributário do Recorrente apresenta-se diverso do originalmente exposto, contrário a própria peça recursal, e poderia ter sido levantado na fase defensiva.

As inovações devem ser afastadas por referirem-se a matéria não impugnada no momento processual devido.

Soma-se que, no recurso, o Recorrente não demonstrou a impossibilidade da apresentação, no momento legal, por força maior ou decorrente de fato superveniente.

As situações de exceção previstas no §4º, do art. 16, do Decreto 70.235/72 não se encontram contempladas, de forma que essas alegações não podem ser conhecidas.

E nem se diga que as alegações devam ser conhecidas em nome do preceito conhecido como verdade material.

Os princípios de direito tem a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade de lei. Não obstante, essa finalidade não alcança os aplicadores da lei, adstritos à legalidade, como são os julgadores administrativos.

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derogar ou revogar artigos do ordenamento legal, enquanto vigentes.

Mesmo que assim não fosse, insta considerar que as nulidades apontadas na petição dizem respeito ao exame meritório da autuação, que merece exame em face das provas e defesa apresentadas.

Uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração ou do Acórdão recorrido.

Dessa forma, não conheço da petição e documentos supervenientes.

Também não se conhece do documento comunicando a alienação de bens, por fugir aos contornos da presente lide administrativa.

Por fim, não se conhece do pedido de inclusão de despesas dedutíveis na DAA (retificação da declaração de ajuste anual), inserta na afirmativa de que recebera a título de reembolso de despesas R\$ 1.334.300,00 pela guarda, transporte e remoção de veículos, de forma que a exigência fiscal deve ser reduzida.

A matéria foge aos contornos da lide administrativa.

O litígio instaurado limita o exercício deste controle, e o limite decorre do cotejamento das matérias trazidas na defesa que guardam relação direta e estrita com a autuação.

As alegações de defesa que extrapolarem a lide não deverão ser conhecidas pelos julgadores administrativos. Como exemplo, pedidos de compensação, ressarcimento e restituição ou revisão de declaração veiculados em processo de autuação por infração tributária, pagamentos

e débitos em cobrança, não dizem respeito diretamente aos elementos da regra matriz de incidência tributária descrita no ato de constituição do crédito tributário, e, portanto, extrapolam a lide administrativa.

Assim é que a atuação do julgador administrativo no contencioso tributário deve restar adstrita aos limites da peça de defesa que tiverem relação direta com a autuação ou despacho decisório, sobretudo, nas matérias conhecidas e tratadas nos votos e acórdãos, excetuadas, apenas, as matérias de ordem pública.

### **Do Mérito**

O Recorrente insurge-se contra o lançamento ao fundamento de que:

1 – a atividade do leiloeiro tem feições empresariais, com assunção de diversos custos, e a desconsideração dos custos refletir-se-á na proibição do exercício da profissão;

2 – a comissão de leilão recebida não se submete ao recolhimento pelo carnê leão, na medida em que não é comissionado pelo arrematante, e sim pela instituição financeira;

3 – não há relação jurídica direta entre o leiloeiro e o arrematante, na medida em que o leiloeiro é mandatário da instituição financeira;

4 – assinala a ilegalidade da multa isolada e busca seja afastada a duplicidade das multas impostas: isolada e de ofício;

5 – a taxa de leilão não se confunde com a comissão do leiloeiro, e diz respeito a um valor fixo, vinculado a cada bem leiloadado, e tem natureza jurídica de reembolso por despesas incorridas com o leilão.

Vejamos a fundamentação do R. Acórdão de Piso a respeito das alegações:

O contribuinte auferiu, em 2009, no exercício da profissão de leiloeiro oficial, rendimentos dos arrematantes, pessoas físicas e jurídicas, de duas naturezas, sendo, uma taxa de comissão de 5% sobre o valor de cada bem leiloadado e uma taxa de leilão fixa, ambas pagas pelos arrematantes;

A taxa de comissão de 5% encontra-se destacada em cada certidão de arrematação;

A taxa de leilão foi informada pelo próprio contribuinte e o valor era determinado por categoria de bem arrematado, sendo R\$ 100,00, R\$ 150,00 ou R\$ 200,00 dependendo do bem;

Foram apurados rendimentos recebidos de pessoas jurídicas no valor de R\$ 710.800,00. Os rendimentos omitidos apurados não foram declarados na DIRPF e não foram lançados no livro caixa apresentado pelo contribuinte.

Foram apurados rendimentos recebidos de pessoa física de R\$ 4.051.866,50 e o contribuinte declarou R\$ 2.193.663,50, sendo considerado rendimentos omitidos de R\$ 1.858.203,00. Os valores deduzidos a título de livro caixa na DIRPF foram acatados. Foram considerados, de ofício, os valores da dedução com dependentes para o cálculo do valor do imposto devido a título de carnê-leão. Não houve recolhimento a título de carnê-leão;

Foi considerado que o sujeito passivo ocultou, de forma intencional, o conhecimento, por parte da administração fazendária, dos rendimentos omitidos, sendo aplicada a multa qualificada de 150%;

(...)

O impugnante alega que existem despesas com pessoal de apoio, equipamentos e custos de remoção e guarda de veículos apreendidos e poderia ser realizada diligência para verificação de como ocorre a atividade de leiloeiro e que essas despesas não podem ser ignoradas pela Administração Fazendária sob pena de inviabilizar a atividade do Impugnante.

No mesmo sentido, o contribuinte alega que a taxa de leilão não é rendimento, mas sim um reembolso por despesas incorridas pelo impugnante para realizar os leilões e junta documentos que comprovam as despesas. Diz que foram apurados rendimentos de taxa de leilão de R\$ 1.334.300,00 e as despesas incorridas foram de R\$ 1.132.872,88, além de outras despesas operacionais de R\$ 247.429,32.

Pela leitura da impugnação, conclui-se que o contribuinte não concorda que todo o valor recebido por ele seja considerado rendimento, pois existem despesas vinculadas.

Em que pese a alegação do contribuinte, os rendimentos tributáveis que devem ser considerados são os rendimentos brutos recebidos. Diz o artigo 43 do Decreto 3.000/99:

*Art. 45. São tributáveis os rendimentos do trabalho não-assalariado, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):*

*V - corretagens e comissões dos corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos; (...)*

No presente caso, as despesas com pessoal de apoio, equipamentos, remoção e guarda de veículos, dentre outras que o contribuinte pagou e que forem necessárias à percepção da receita podem ser deduzidas no livro caixa, devendo o contribuinte escriturá-las neste livro e comprova-las mediante documentação hábil e idônea. Tudo conforme o artigo 75 do decreto 3.000, de 26 de março de 1999:

(...)

A legislação do imposto de renda não ignorou que existem despesas vinculadas à atividade necessárias à percepção dos rendimentos. Pelo contrário, tais despesas são dedutíveis e devem ser informadas em campo próprio.

Além disso, existem regras e requisitos para que o contribuinte possa deduzi-las, devendo informar e apresentar à Autoridade Fiscal o livro-caixa escriturando tais despesas e documentação hábil e idônea para comprova-las.

Em relação as despesas incorridas que o interessado diz que foram de R\$ 1.132.872,88, além de outras despesas operacionais de R\$ 247.429,32, se tais despesas são necessárias à obtenção do rendimento, conforme demonstrado acima, podem ser deduzidas no campo livro caixa da declaração.

No termo de verificação fiscal (fl. 14), consta que o interessado deduziu em sua Declaração de Ajuste Anual o valor de R\$ 1.137.498,96 a título de livro-caixa, confirmado pela cópia da DAA (fl. 10.778). Não houve a glosa de despesas do livro caixa, portanto, os valores deduzidos pelo contribuinte foram considerados integralmente. No termo de verificação fiscal (fl. 12), o Auditor-Fiscal responsável pela fiscalização informou que esses valores estão escriturados no livro caixa apresentado pelo contribuinte.

O que o contribuinte deseja é que seja reconhecido o erro de fato no preenchimento de sua DAA para que seja considerado um valor maior de dedução a título de livro caixa, porém, deveria o contribuinte demonstrar o erro de fato no preenchimento da declaração, apresentando o livro-caixa corrigido contendo todas as despesas já deduzidas, além das despesas que deseja deduzir, os documentos que comprovem as despesas e demonstrativos que comprovem inequivocamente que as despesas ainda não foram deduzidas, e que possuem relação com a obtenção do rendimento.

Não havendo as provas acima em sua integralidade, não é possível acatar a dedução.

#### DA FONTE PAGADORA E DO CARNÊ LEÃO

O contribuinte alega que a comissão de leilão recebida pelo Impugnante não é rendimento sujeito ao recolhimento mensal e é ilegal a multa isolada. Diz que o leiloeiro é um mandatário do comitente (instituição financeira) não do arrematante (pessoa física ou jurídica). Diz que recebeu rendimentos de pessoa jurídica (instituição financeira) e não de pessoa física não sendo devido o carnê-leão.

O contribuinte trouxe aos autos alguns contratos celebrados com os comitentes (Instituições Financeiras) que exemplificam como se dá a relação com estas pessoas.

No contrato da BV FINANCEIRA S A CRÉDITO com o interessado, consta na cláusula 5.1 (fl. 10.854) o seguinte:

*Item 5.1 - Os contratados cobrarão do arrematante 05% (cinco por cento) a título de comissão, consoante preconiza o Parágrafo Único do artigo 24 do Decreto 21.981, de 19 de outubro de 1932, decreto esse que regulamenta a profissão de leiloeiro público oficial do país, e mais o valor correspondente à CPMF incidente na operação, de conformidade com a legislação em vigor, nada lhe sendo devido pela contratante, seja a título que for.*

*5.2.1. Os valores das estadias são reajustados anualmente pela variação positiva do IGP/M-FGV. Na hipótese da extinção do IGP/M, a atualização será feita pelo índice que vier a ser criado em substituição ou o que melhor refletir a inflação ocorrida no período.*

No contrato do BANCO BRADESCO S A e outras Instituições Financeiras (fl. 10.859) com o interessado consta o item 8 que prevê as comissões:

*O CONTRATADO, deverá dispensar a cobrança da comissão previsto no artigo 24 do decreto, 22.427 de 01 de fevereiro de 1933, bem como arcar com todas e quaisquer despesas; despendidas com o leilão, devendo ficar ainda estabelecido que cobrará apenas a comissão de 5% (cinco por cento) do comprador sobre o valor de venda dos bens arrematados, conforme; permitido pelo Decreto Lei nº 21981 de 19 de outubro de 1932.*

Verifica-se que em ambos os contratos trazidos, foi feita referência ao decreto que regulamentava a profissão de leiloeiro público oficial do país, Decreto 21.981, de 19 de outubro de 1932 cujo artigo 24 diz o seguinte:

*Art. 24. A taxa da comissão dos leiloeiros será regulada por convenção escrita que estabelecerem com os comitentes, sobre todos ou alguns dos efeitos a vender. Não havendo estipulação prévia, regulará a taxa de cinco por cento sobre moveis, semoventes, mercadorias, jóias e outros efeitos e a de três por cento sobre bens imóveis de qualquer natureza.*

*Parágrafo único. Os compradores pagarão obrigatoriamente cinco por cento sobre quaisquer bens arrematados.*

O que diz o decreto supracitado é que a taxa de comissão será regulada por convenção escrita entre o leiloeiro e o comitente. O parágrafo único diz que os compradores, ou seja, os arrematantes, pagarão obrigatoriamente cinco por cento sobre quaisquer bens arrematados.

Diferentemente do que diz o interessado, os contratos trazidos por ele dizem que quem efetua o pagamento das comissões são os compradores dos bens, ou seja, o arrematante e não o comitente.

Sendo o comprador pessoa física, os rendimentos estão sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, portanto, sendo correta a apuração efetuada pelo AuditorFiscal.

De fato, a instrução processual e a legislação atinente ao mérito permitem inferir que o comissionamento do leiloeiro é de responsabilidade do arrematante.

Desta forma, se o arrematante for uma pessoa física, o recolhimento do imposto sobre a renda dá-se pelo regramento afeto ao carnê leão.

Também resta evidente que o leiloeiro pode deduzir-se de despesas escrituradas no livro caixa, como bem o fez.

Se havia outras despesas não escrituradas, competia ao contribuinte, no período da espontaneidade, retificar sua DAA.

A alegação do Recorrente, no sentido de que a taxa de administração trata-se de reembolso de despesas também não restou comprovada. E se assim fosse, deveria constar da escrituração do livro caixa.

De qualquer forma, o ônus da prova é do Recorrente, e este não logrou comprovar sua alegações.

O que se tem nos autos é que os valores eram pagos ao Recorrente pelo arrematante (pessoa física ou jurídica), e não pela instituição financeira.

Foram apurados rendimentos recebidos de pessoas físicas e de pessoas jurídicas.

Correto o lançamento e a Decisão de Piso, mantidos pelos seus fundamentos legais.

### **Da Multa Isolada**

A respeito da temática, o Colegiado de Piso bem considerou que:

O interessado diz que ocorreu um Bis in idem entre a multa isolada e o imposto suplementar.

À vista da impugnação, necessário se faz um estudo acerca da legislação que regulamenta a questão. A Lei n.º 7.713, de 1988, em seu art. 8º, estabelece que a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no

exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, sujeitam-se ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão).

Já a Lei n.º 8.134, de 1990, art. 4º, inciso I, determinou que o imposto de que trata a Lei n.º 7.713, de 1988, art. 8º, seria calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

Ocorre que, além de estarem sujeitos ao recolhimento mensal, os rendimentos de que trata a Lei n.º 7.713, de 1988, art. 8º, compõem, também, a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual.

Dispõe o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, com redação dada pela Medida Provisória n.º 303, de 29 de junho de 2006, abaixo transcrita:

(...)

Verifica-se, assim, que de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, independentemente de se apurar imposto a pagar na declaração de ajuste anual, não havendo o recolhimento mensal, deve ser exigida a multa isolada. Saliente-se que a multa é “isolada”, sem tributo, pois o imposto é cobrado na respectiva declaração de ajuste, pela inclusão, junto aos demais rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário, dos rendimentos sujeitos ao pagamento do carnê-leão.

A intenção do legislador foi clara: estabelecer uma distinção entre aquele contribuinte que cumpre sua obrigação de recolher o carnê-leão, mês a mês, nas datas previstas na legislação, e o contribuinte que nada paga, oferecendo à tributação os rendimentos sujeitos ao carnê-leão apenas quando da entrega de sua declaração de ajuste.

A Instrução Normativa SRF n.º 46, de 13/05/1997, regulamentando a matéria, determina que o imposto de renda devido pelas pessoas físicas, sob a forma de recolhimento mensal, não pago, sujeita-se, nas hipóteses de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, aos seguintes procedimentos:

(...)

Depreende-se, assim, que duas são as multas de ofício: uma a ser lançada sobre o imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), e outra que incide sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste, se for o caso. Isso porque duas são as infrações cometidas - declaração inexata e falta de pagamento do carnê-leão - que têm bases de cálculos distintas.

No presente caso, houve apuração de imposto suplementar ao apurado na declaração de ajuste anual, em sendo assim, cabe a imposição das multas mencionadas na alínea “a” do inciso II, art. 1º, da IN/SRF n.º 46/1997, relativamente àquelas multas prescritas no art. 44, incisos II e § 1º, inciso III, ambos da Lei n.º 9.430/1996.

Esclareça-se que a IN SRF n.º 46/1997 interpreta a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/1996 no que tange a aplicação das multas conjuntamente.

Da análise dos aspectos acima, conclui-se que as penalidades com base no inciso I do artigo 44 e § 1º, inciso III, todos da Lei n.º 9.430/1996, foram corretamente aplicadas, de acordo com a legislação vigente à época do lançamento.

De fato, verifica-se que as multas decorrem de infrações distintas e autônomas, inexistindo vício na aplicação simultânea.

Neste sentido, dispõe a Súmula Carf n.º 147:

Súmula CARF n.º 147

Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Resta, portanto, mantida a imposição das penalidades.

### **Da Multa Qualificada**

O Recorrente insurge contra a qualificadora da multa imposta na autuação.

Extrai-se do Relato Fiscal que a fundamentação da qualificadora foi a conduta reiterada e continuada do Recorrente.

Ora, a prática infratora e a estratégia de defesa, por si só, não são suficientes para comprovar a existência de fraude, simulação e dolo.

É preciso que a autoridade fiscal descreva o comportamento doloso, a fraude/simulação em todas as suas vertentes e demonstre a sua utilização para a prática infratora. Assim restaria justificada a qualificadora da multa.

Em julgamento no CARF, o Conselheiro Relator (Acórdão n.º 1201-003.590 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 12/02/2020, Processo n.º 10280.723086/2009-43 54) considerou que:

Como se vê, tanto na sonegação quanto na fraude há uma ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte vinculada ao fato gerador da obrigação principal. Tal conduta visa impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, no caso da sonegação, ou da ocorrência do próprio fato gerador, no caso da fraude. No conluio tem-se a prática tanto da fraude ou de sonegação mediante ajuste entre duas ou mais pessoas.

Importante observar, porém, que para a caracterização da sonegação, não basta uma simples conduta para impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Faz-se necessária uma conduta qualificada por evidente intuito de fraude. Ademais, os fatos devem estar minuciosamente descritos no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal) e acompanhado de robusto lastro probatório. Em resumo, para a qualificação multa são necessários os seguintes requisitos:

- i) conduta qualificada por evidente intuito de fraude do sujeito passivo, tais como, documentos inidôneos, informações falsas, interposição de pessoas, declarações falsas, atos artificiosos, dentre outros;
- ii) conduta típica minuciosamente descrita no lançamento tributário (Termo de Verificação Fiscal);
- iii) conjunto probatório robusto da conduta praticada pelo sujeito passivo e demais envolvidos, se for o caso. 55.

O CARF tem se posicionado na linha do racional exposto acima, inclusive com a edição de súmulas, no sentido de que para fins de qualificação da multa não basta a simples omissão de receita ou rendimentos, faz-se necessário a comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo. ✓

A propósito, veja-se a inteligência das Súmulas CARF n.º 14, 25 e 34:

Súmula CARF n.º 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 n.º 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 n.º 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF n.º 34 Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010) jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, assim como o pagamento de estimativas mensais de IRPJ ou CSLL, atraem a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN.

Não pode o julgador presumir o elemento doloso na conduta do agente, tampouco aplicar a qualificadora em sentido amplo.

As provas precisam materializar condutas adicionais perpetradas pelo contribuinte com o intuito de ocultar, como é o caso da emissão de notas subfaturadas, apresentação de documentos falsos, interposição de pessoas, dentre outras.

Doutro lado, a legislação não considerou a reiteração da conduta como situação bastante à qualificação da multa.

A C. CSRF, em recente julgado (Acórdão n.º 9202-009.488, de 28/04/2021) a respeito da temática, em lançamento de Imposto Sobre a Renda, observou que:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEDUÇÕES INDEVIDAS. MULTA QUALIFICADA

No caso de omissão de rendimentos e deduções indevidas, a reiteração da infração, por si só, não enseja a qualificação da penalidade, ausente a prova de ocorrência de uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

No mesmo sentido, o Acórdão 9202-007.639, de 27/02/2019. Da fundamentação deste julgado, extrai-se que:

Já a aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, respeitando assim o princípio da legalidade e a vontade do legislador. Uma vez que a literalidade do dispositivo legal ressaltou expressamente que para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999.

Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de

fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas evidentes do intuito de fraude.

(...)

Pensar diferente levaria a ideia de que (...), ou que a simples reiteração em anos subsequentes seriam caso de aplicação de multa qualificada, e se assim fosse, o próprio dispositivo legal deveria trazer essa previsão, contudo não o fez, justamente por que a simples realização da conduta (...) não caracteriza o intuito de fraudar.

(...)

A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de (...), aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal calçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

(...)

O intuito de fraudar referido não é todo e qualquer intuito, tão somente por ser intuito, e mesmo intuito de fraudar, mas há que ser intuito de fraudar que seja evidente, pois, quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante.

A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

Considero que o intuito de fraude aparece de forma clarividente em casos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

E ainda que restassem dúvidas quanto ao sentido a ser atribuído à disposição legal, em reforço argumentativo, deve destacar o art. 112 do CTN, que impõe interpretações mais benéfica aos infratores da lei tributária:

(...)

Tomando o art. 112 do CTN como diretriz da aplicação de penalidades tributárias, insta salientar que a aplicação da multa agravada não deve ser tida como regra, mas sim como exceção nos casos de exclusiva comprovação fraude

Conforme se observa, o relato fiscal não descreve suficientemente uma conduta qualificada por evidente intuito doloso e ação simulatório praticada pelo Recorrente.

A reiteração da prática infratora e as estratégias de defesa, por si só, não se mostram suficientes para comprovar a fraude e a simulação dolosas praticadas, ou mesmo o intento à sonegação, suficientes à qualificadora da multa.

Não descrito o conluio, a fraude, o dolo ou a simulação relativamente à infração tributária, e havendo indicação de mera reiteração, entendo procedente a pretensão deduzida na defesa no que toca a redução da multa ao patamar mínimo, relativamente à prática infratora.

Por todos estes fundamentos, deve-se acolher os argumentos do Recurso para dar-lhe provimento parcial para afastar a multa qualificada.

### **CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto no que toca às ilegalidades e inconstitucionalidades e pedido retificador da DAA, e, na parte conhecida, por dar provimento parcial ao recurso para afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a a 75%

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly