



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.720150/2016-97
ACÓRDÃO	2002-010.128 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DANIEL GONZATTO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2013, 2014

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E CERCEAMENTO DE DEFESA.
NÃO CONHECIMENTO.

O CARF não é competente para apreciar alegações de inconstitucionalidade ou afastar a aplicação da lei tributária, nos termos da Súmula CARF nº 2. Inexistindo demonstração concreta de cerceamento do direito de defesa, rejeitam-se as preliminares de nulidade do lançamento.

SIGILO BANCÁRIO. ACESSO A INFORMAÇÕES FINANCEIRAS PELA FISCALIZAÇÃO. LEGALIDADE.

É lícito à autoridade fiscal, no curso de procedimento administrativo regularmente instaurado, requisitar informações bancárias diretamente às instituições financeiras, nos termos do art. 6º da LC nº 105/2001, não configurando quebra de sigilo bancário nem exigindo autorização judicial.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL. ART. 42 DA LEI Nº 9.430/1996.

Caracteriza-se omissão de rendimentos, por presunção legal, o crédito em conta bancária cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte, após regularmente intimado, sendo plenamente válido o lançamento com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

O indeferimento fundamentado de diligência considerada prescindível não configura cerceamento do direito de defesa, nos termos da Súmula CARF nº 163, sendo ônus do contribuinte a comprovação da origem e natureza dos valores questionados.

DOAÇÃO. NECESSIDADE DE PROVA DOCUMENTAL IDÔNEA.

A alegação de doação não afasta a tributação pelo imposto de renda quando ausente prova formal idônea, como escritura pública, instrumento particular ou recolhimento do ITCMD, especialmente em se tratando de valores elevados, nos termos do art. 541 do Código Civil.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL IRREGULAR. GLOSA MANTIDA.

A distribuição de lucros, ainda que desproporcional, somente afasta a tributação quando lastreada em escrituração contábil regular, formal e idônea. Livros contábeis sem observância das formalidades legais não fazem prova a favor do contribuinte.

LIVRO-CAIXA. GLOSA DE DESPESAS. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

A dedução de despesas no livro-caixa exige comprovação documental idônea e demonstração de sua necessidade e vinculação à atividade profissional. A ausência de escrituração analítica e de prova do pagamento impede o afastamento da glosa.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CUMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM.

É legítima a cumulação da multa de ofício com a multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, por se tratar de infrações autônomas, com fundamentos legais distintos, conforme Súmula CARF nº 147.

MULTA QUALIFICADA. DOLO CARACTERIZADO.

A apresentação de informações divergentes e a omissão deliberada de rendimentos caracterizam dolo apto a justificar a qualificação da multa.

MULTAS. ALEGAÇÃO DE CONFISCO E PROPORCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não compete ao CARF apreciar alegações de caráter confiscatório, proporcionalidade ou razoabilidade das multas, por se tratar de juízo de constitucionalidade ou discricionariedade vedado no âmbito administrativo, nos termos da Súmula CARF nº 2.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É obrigatória a aplicação da taxa SELIC como juros de mora aos débitos tributários federais, inclusive sobre a multa de ofício, conforme entendimento vinculante consagrado nas Súmulas CARF nº 4 e nº 108.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito, em negar provimento.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sáteles – 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, Marcelo de Sousa Sáteles (Presidente).

RELATÓRIO

Foi lavrado **Auto de Infração** cientificado ao contribuinte em 01/02/2016, relativamente aos anos-calendário 2012 e 2013 (fls. 02 a 24), exigindo o recolhimento do imposto de renda pessoa física, juros de mora, multa proporcional e multa exigida isoladamente.

A fiscalização apurou, no período de 01/01/2012 a 31/12/2013, as seguintes infrações:

a) Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas, não declarados na DIRPF.

b) Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, igualmente não oferecidos à tributação.

c) Omissão de rendimentos de aluguéis e royalties recebidos de pessoas físicas, não declarados pelo contribuinte.

d) Classificação indevida de rendimentos tributáveis como isentos na Declaração de Ajuste Anual, relativamente a rendimentos recebidos de pessoa jurídica, com fatos geradores em 28/02/2013 e 31/03/2013.

e) Omissão de rendimentos caracterizada por acréscimo patrimonial a descoberto, decorrente de variação patrimonial não lastreada em rendimentos tributáveis, não tributáveis ou sujeitos à tributação exclusiva ou definitiva, com fatos geradores em 28/02/2013 e 31/03/2013.

f) Dedução indevida na base de cálculo do ajuste anual, mediante utilização irregular de despesas lançadas a título de Livro Caixa, no período de 01/01/2012 a 31/12/2013.

g) Dedução indevida na base de cálculo mensal do Carnê-Leão, também mediante utilização irregular de despesas lançadas a título de Livro Caixa, no período de 01/02/2012 a 31/12/2013.

h) Aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento mensal obrigatório do Carnê-Leão, relativa aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2013.

Conforme o **Termo de Verificação Fiscal** (fl. 25 a 48), o procedimento teve início em 06/04/2015, com o objetivo de apurar omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e variação patrimonial a descoberto nos exercícios de 2013 (ano-calendário 2012) e 2014 (ano-calendário 2013).

O contribuinte, odontólogo, encontrava-se omissa da entrega das Declarações de Ajuste Anual (DIRPF) relativas aos anos-calendário fiscalizados, tendo apresentado as declarações somente após o início da ação fiscal. No curso da fiscalização, foi regularmente intimado a apresentar documentação comprobatória de rendimentos, extratos bancários e demais elementos patrimoniais, tendo apresentado respostas parciais, inclusive mediante pedidos de prorrogação de prazo.

São as constatações da fiscalização:

a) Rendimentos de Pessoas Físicas (honorários odontológicos): A fiscalização apurou que o contribuinte recebeu rendimentos de 64 pessoas físicas pela prestação de serviços odontológicos, os quais não foram integralmente declarados. Os valores omitidos foram apurados mediante diligências junto a clientes/pacientes e consolidados em planilhas, com base em recibos, declarações de terceiros e demais documentos.

b) Rendimentos de Pessoas Jurídicas: Foram constatados rendimentos recebidos: da Cooperativa de Serviços Odontológicos de Farroupilha; da empresa ADESCON Treinamento e Desenvolvimento Profissional Ltda., da qual o contribuinte foi sócio administrador até meados de 2013. Tais valores não foram corretamente oferecidos à tributação, conforme comprovantes de rendimentos juntados aos autos.

c) Glosa de despesas do Livro Caixa: A fiscalização glosou despesas lançadas no Livro Caixa que não se enquadravam como despesas necessárias à manutenção da atividade profissional, nos termos do RIR/99, com detalhamento em planilhas relativas aos anos-calendário de 2012 e 2013.

d) Omissão de rendimentos de aluguéis: Com base em informações prestadas via DIMOB, constatou-se a omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas físicas relativos a imóvel situado em Farroupilha/RS, nos anos-calendário de 2012 e 2013.

e) Classificação indevida de rendimentos como isentos: Após o início da ação fiscal, o contribuinte declarou, como rendimentos isentos, suposta distribuição de lucros da empresa

ADESCON, no valor de R\$ 134.539,05. A fiscalização, após diligência junto à empresa, concluiu que: não havia comprovação de lucro passível de distribuição; a empresa não mantinha contabilidade regular; as informações da DEFIS e dos comprovantes de rendimentos não corroboravam o pagamento alegado. Diante disso, os valores foram reclassificados como rendimentos tributáveis, com apuração de lucro arbitrado, nos termos da Lei nº 9.249/1995.

f) Variação patrimonial a descoberto: Foi constatado acréscimo patrimonial sem lastro em rendimentos comprovados, nos meses de fevereiro e março de 2013, apurado mediante confronto entre origens de recursos e aplicações.

g) Multa isolada – Carnê-Leão: Para os rendimentos recebidos de pessoas físicas (honorários e aluguéis), foi constatada a ausência de recolhimento mensal obrigatório do Carnê-Leão, ensejando a aplicação de multa isolada.

h) Multa qualificada e representação penal: A fiscalização aplicou multa de ofício qualificada, com fundamento na prática reiterada de omissão de rendimentos, ausência de entrega de declarações e inconsistências relevantes na documentação apresentada após o início da ação fiscal. Em razão desses elementos, foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais.

O contribuinte apresentou **Impugnação** em 26/02/16 (fls. 1.315 a 1.385).

Alegou ilegalidade de quebra de sigilo, impossibilidade de lançamento por presunção, omissão da fiscalização nas diligências, impossibilidade de desconsideração das receitas não tributáveis comprovadas pelo contribuinte, arbitrariedade na glosa de despesas do livro caixa, impossibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa isolada, inaplicabilidade da multa de ofício qualificada (ausência de dolo), percentual confiscatório da multa, e inaplicabilidade da taxa Selic aos débitos.

O Acórdão **10-57.369 - 8ª Turma da DRJ/POA**, em Sessão de 30/08/2016, julgou a impugnação procedente em parte. O julgamento foi ementado da seguinte forma:

NULIDADE.

Não estando especificada nenhuma das hipóteses que propiciem a nulidade do lançamento, quais sejam, os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

DILIGÊNCIAS.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, determinando a realização das diligências que entender necessárias. O objeto da diligência é subsidiar a decisão do julgador, e não suprir lacunas originadas pela inércia do contribuinte.

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. DOAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A doação, para ser aceita na análise da evolução patrimonial do contribuinte, deve estar consignada nas respectivas declarações de ajuste, e deve ser comprovada mediante documentação hábil e idônea.

DESPESAS COM PROPAGANDA. ATIVIDADE PROFISSIONAL.

São dedutíveis as despesas com propaganda que se relacionem com a atividade profissional da pessoa física, desde que estes gastos estejam escriturados em livro-caixa e comprovados com documentação hábil e idônea.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É aplicável a multa de ofício qualificada na ocorrência das hipóteses previstas nos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO.

É aplicável a multa isolada sobre falta de recolhimento mensal do imposto de renda através do carnê-leão.

PENALIDADES. ONEROSIDADE, ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de considerações acerca da onerosidade, ilegalidade e inconstitucionalidade de penalidades objetivamente definidas em lei não compete à autoridade administrativa.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A vedação contida na Constituição Federal sobre a utilização de tributo, e não da multa, com efeito de confisco é dirigida ao legislador, não se aplicando aos lançamentos de ofício efetuados em cumprimento das leis tributárias regularmente aprovadas.

CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.

Nada obsta que se aplique a multa de ofício e a multa isolada por se referirem a diferentes infrações cometidas.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A utilização da taxa SELIC no cálculo dos juros moratórios encontra respaldo na legislação regente, não podendo ser dispensada.

A decisão de 1ª instância cancelou a glosa das despesas com propaganda:

(fl. 922) Não foi justificado pela fiscalização, no processo, em que medida a ausência da publicidade/propaganda refletiria na manutenção da fonte produtora, se significativamente ou não. Entendo que, no contexto atual da sociedade mundial, a INTERNET é um forte aliado na captação de clientes de um modo geral, e especialmente para os profissionais liberais. Portanto, não se pode concluir, a priori, que essa despesa não seja necessária à percepção da receita e que a ausência da propaganda não afetaria, de forma significativa, a manutenção da fonte produtora para esse profissional (atendimento odontológico).

O contribuinte foi cientificado da decisão (fl. 1.461) em 05/09/2016 e interpôs Recurso Voluntário em 04/10/2016 (fl. 1.462).

São os pedidos do **Recurso Voluntário** (fl. 1.463 a 1.519):

- (fl. 1.519) i) Sejam acolhidas as preliminares, com o reconhecimento da nulidade total do auto de lançamento;
- ii) Sejam reconhecidas válidas as receitas não tributáveis decorrentes de doação e distribuição de lucros, bem como as despesas indevidamente glosadas com a devida repercussão no lançamento pretendido;
- iii) Seja excluída do lançamento a multa isolada aplicada pela Fiscalização;
- iv) Seja desqualificada a multa de ofício do patamar de 150%, com o seu arbitramento em 75%;
- v) Seja reconhecida a ilegalidade e inconstitucionalidade da multa no patamar de 150%;
- vi) Seja reconhecida a ilegalidade da Taxa SELIC, quando superior ao percentual de 1% ao mês.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Fernando Gomes Favacho**, Relator.

1. Admissibilidade.

O contribuinte foi cientificado da decisão (fl. 1.461) em 05/09/2016 e interpôs Recurso Voluntário em 04/10/2016 (fl. 1.462). Está, portanto, tempestivo.

2. Alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade – cerceamento.

O recorrente sustenta a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, alegando violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Afirmar que não lhe teria sido oportunizado acesso pleno aos elementos que fundamentaram a autuação, bem como a possibilidade efetiva de impugná-los, o que comprometeria a validade do procedimento fiscal e do auto de infração desde a sua origem.

Quanto as alegações do contribuinte de que este Tribunal Administrativo seria apto a avaliar questões de legalidade, o que não teria sido avaliado na 1ª instância, é de se observar que o tema está sumulado no Conselho:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Deve-se frisar que o órgão não pode afastar a aplicação da lei, pelo princípio da estrita legalidade dos atos administrativos. Disto isto, não cabe falar em “modelo Kelseniano, de cima da pirâmide para baixo”, como aduz o contribuinte¹ (fl. 1.467).

3. Quebra do sigilo sem autorização do Judiciário.

Alega-se que a fiscalização teria promovido a quebra de sigilo bancário e financeiro sem prévia autorização judicial, em afronta ao art. 5º, X e XII, da Constituição Federal. O recorrente sustenta que a obtenção e utilização de extratos bancários e demais informações financeiras seriam ilícitas, devendo ser desentranhadas dos autos, com a consequente nulidade do lançamento por contaminação da prova.

A temática já está pacificada neste Conselho. Pode a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, solicitar às instituições bancárias extratos das contas de depósito do interessado, sem que isso caracterize quebra de sigilo bancário, com base no art. 6º da Lei Complementar n. 105/2001:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Dado haver procedimento em curso, sem razão o contribuinte.

4. Impossibilidade de lançamento por presunção.

O recorrente argumenta que o crédito tributário foi constituído com base em presunções, sem prova direta e concreta da ocorrência de rendimentos tributáveis omitidos. Sustenta que a legislação do imposto de renda exige a demonstração efetiva do fato gerador, sendo vedada a exigência fundada exclusivamente em presunções genéricas ou em indícios desacompanhados de comprovação material idônea.

Sobre isto, a Lei 9.430/1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente

¹ A propósito, Hans Kelsen jamais usou o termo “pirâmide” em nenhuma de suas obras.

intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Portanto, é cabível o lançamento por presunção. Caracterizam-se como omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Sem razão o contribuinte.

5. Falta de diligência.

Defende-se que a autoridade fiscal deixou de realizar diligências indispensáveis à correta apuração dos fatos, limitando-se a conclusões apressadas e incompletas. O recorrente afirma que a fiscalização não buscou esclarecer a origem de determinados valores, tampouco apurar adequadamente sua natureza jurídica, o que comprometeria a certeza e liquidez do crédito lançado.

Quanto a fiscalização não ter buscado esclarecer a origem dos valores, vale observar que é papel do contribuinte trazer tais comprovações. A função da diligência não é substituir o trabalho do contribuinte, mas sim informar o convencimento do Fisco.

Em havendo prescindibilidade, não há comprometimento da certeza e liquidez do crédito. Veja-se entendimento sumulado no Conselho:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Sem razão o contribuinte.

6. Doação recebida pelo contribuinte de seu pai.

O recorrente sustenta que parte dos valores considerados como rendimentos omitidos decorre de *doações recebidas de seu pai*, não configurando fato gerador do imposto de renda. Argumenta que tais valores possuem natureza de *transferência patrimonial gratuita*, devendo ser excluídos da base de cálculo do tributo, por não representarem acréscimo patrimonial tributável.

A doação é uma espécie de contrato em que uma pessoa, por espírito de liberdade e à custa do seu patrimônio, dispõe gratuitamente de uma coisa ou de um direito em benefício do outro contratante. Para que haja a comprovação de uma doação, é necessário que alguns indícios sejam demonstrados, a exemplo de escritura pública ou instrumento particular, como consta no

art. 541 do CC. Outra prova da doação é o pagamento do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações - tributo estadual.

O Código Civil traz a base para se afirmar que só cabe doação não documentada para pequenos valores, o que não é o caso em tela (R\$ 284.7000,00 à época):

Art. 541. A doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular.

Parágrafo único. A doação verbal será válida, se, versando sobre bens móveis e de pequeno valor, se lhe seguir incontinenti a tradição.

E, como o próprio contribuinte lembra em sede recursal, não houve apresentação de documento comprovando o caráter de doação da transferência e nem foi declarado na DAA da referida doação pelo Sr. Itaci (fl. 1.485).

Sem razão o contribuinte.

7. Distribuição de lucros.

Alega-se que determinados valores foram indevidamente tributados como rendimentos tributáveis, quando, na realidade, corresponderiam à distribuição de lucros regularmente auferidos. O recorrente sustenta que tais valores são isentos do imposto de renda, nos termos da legislação vigente à época, inexistindo fundamento legal para sua tributação:

(fl. 1.486) Dando sequência às arbitrariedades e presunções a Fiscalização desconsiderou os valores recebidos a título de distribuição de Lucros da empresa ADESCON. (...)

(fl. 1.487) No tocante a eventuais inconsistências contábeis da empresa, não podem ser escusa ou subterfúgio para que a Fiscalização desnature as verbas recebidas pelo Contribuinte. Assim, também a distribuição de lucro pela empresa ADESCON deve ser reconhecida, com os consectários efeitos sobre o lançamento tributário.

A fiscalização tratou, no Relatório Fiscal, da contabilidade:

(fl. 33) A fim de verificar a existência de escrituração contábil que propiciasse à empresa distribuir lucro acima do percentual isento, intimou-se a empresa ADESCON a apresentar tais livros, via Termo de Início de Procedimento Fiscal – Doc. 25 00.

Em resposta, a empresa apresenta a título de livros Diário e Razão dos anos calendário 2011, 2012 e 2013, folhas soltas, numeradas, contendo termo de abertura e encerramento, onde foram efetuados os lançamentos contábeis da empresa.

Tais folhas não servem para fazer prova a favor do contribuinte, visto não se revestirem das formalidades legais extrínsecas: os Diários não estão encadernados, não foram levados à registro, não contém assinatura dos sócios administradores. Vide Docs. 25 06, 25 10 e 29 02.

Ainda que se desconsiderasse tal ilegalidade, encontraríamos nestes lançamentos contábeis, a existência de saldo credor de Caixa nos períodos de 11/10/2011 a 17/11/2011 e 18/01/2013 a 20/01/2013, o que reitera a impropriedade de tais demonstrações contábeis.

É possível a distribuição desproporcional de lucros. Todavia, para que não se caracterize remuneração de trabalho, o CARF tem entendido que os registros contábeis precisam estar formal e corretamente elaborados (*vide* Acórdão n. 1302-006.907, Relator Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Sessão de 17/08/2023).

De outra forma, não fazem prova a favor do contribuinte.

8. Arbitrariedade na glosa de despesas do Livro-caixa.

O recorrente afirma que a glosa das despesas lançadas no Livro-caixa foi arbitrária e desprovida de fundamentação adequada. Sustenta que as despesas eram necessárias, usuais e pertinentes à atividade profissional exercida, tendo sido desconsideradas pela fiscalização sem análise individualizada ou demonstração de sua inidoneidade.

A 1ª instância restabeleceu a despesa glosada quanto a propaganda que se relacionam com a atividade profissional da pessoa física. Em sede recursal o contribuinte faz crítica de motivação genérica. O que foi ressaltado pelo seu próprio texto:

(fl. 1.488) Assim, por óbvio, *apesar dos boletos não possuírem a chancela de pagamento*, as notas fiscais escrituradas foram todas quitadas pelo Contribuinte, fato este não observado pela fiscalização, tampouco pela DRJ.

Sem despesa escriturada no Livro Caixa e a comprovação da necessidade da atividade – em especial, sem enumeração detalhada tal como “aluguel”, “telefone”, “combustível” etc (é dizer, analítica por rubrica) não é possível reverter a glosa.

Sem razão o contribuinte.

9. Cumulação de multa de ofício com multa isolada.

Sustenta-se a ilegalidade da cumulação da multa de ofício com multa isolada, sob o argumento de que ambas possuem o mesmo fato gerador, caracterizando *bis in idem*. O recorrente defende que a aplicação simultânea das penalidades viola os princípios da proporcionalidade e da vedação à dupla punição pelo mesmo ilícito.

A Multa de ofício (art. 44, I ou §1º, Lei 9.430/96) existe por falta de pagamento ou pagamento a menor do imposto apurado ao final do exercício (lançamento de ofício). É uma sanção pelo inadimplemento do tributo anual.

Já a Multa isolada (carnê-leão) existe por descumprimento da obrigação de recolher antecipadamente o imposto mensal obrigatório. É sanção por infração autônoma, de natureza instrumental/temporal.

Não há *bis in idem*.

Acresço que, após 2007, há previsão específica 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%). O tema está sumulado no Conselho:

Súmula CARF nº 147

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 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%).

Finalmente, não cabe falar em proporcionalidade neste tribunal administrativo, que não pode afastar a aplicação da lei por juízo discricionário.

Sem razão o contribuinte.

10. Inaplicabilidade da multa qualificada (ausência de dolo).

O recorrente argumenta que não restou comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação aptos a justificar a aplicação da multa qualificada. Sustenta que eventuais inconsistências decorrem, quando muito, de erro ou interpretação equivocada da legislação tributária, sendo indevida a majoração da penalidade sem prova robusta da conduta dolosa.

Vejamos o Relatório Fiscal:

(fl. 47) XII. DA MULTA QUALIFICADA

Como vimos, o contribuinte, ao início da ação fiscal, encontrava-se omissa da entrega das declarações de imposto de renda da pessoa física, nos anos-calendário 2012 e 2013.

Nesses anos calendário, exerceu suas atividades como odontólogo, recebeu rendimentos de aluguéis, efetuou compra de imóveis, recebeu doação em dinheiro do pai, sem que qualquer destas informações fossem declaradas ao Fisco, e recolhidos os tributos delas decorrentes.

Após o início da ação fiscal, efetuou entrega das declarações de imposto de renda, e apresentou recibos dos honorários recebidos, em valor bem menor do que o declarado em suas DAAS's, entregues intempestivamente, a indicar que era prática intencional do contribuinte não emitir recibos para todos os procedimentos realizados.

Tendo em vista a prática reiterada de sonegação/fraude pelo contribuinte prevista nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502 de 1964, se torna cabível a qualificação da multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, conforme determina o § 1º do mesmo artigo, aplicando-se o percentual de 150%.

Devo concordar com o enquadramento fiscal.

Apesar do termo “prática reiterada” ter sido utilizado de forma atécnica (não houve nova infração da mesma natureza após anterior decisão administrativa), os artigos da Lei 4.502/1964 definem bem a sonegação:

Art . 71. Sonegação é tãda 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 de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é tãda 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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A mera omissão, de fato, não seria suficiente para qualificar a multa. Contudo, apresentar recibos dos honorários recebidos em valor divergente ao declarado na Declaração de Ajuste Anual caracteriza o dolo do contribuinte.

11. Ilegalidade e inconstitucionalidade das multas. Confisco.

Alega-se que as multas aplicadas são ilegais e inconstitucionais por possuírem caráter confiscatório, em afronta ao art. 150, IV, da Constituição Federal. O recorrente sustenta que o montante das penalidades é desproporcional à infração imputada, comprometendo excessivamente o patrimônio do contribuinte.

Não cabe a este Conselho a realização de exame de constitucionalidade. Nesse sentido é o entendimento vinculante do Conselho (Súmula CARF n. 2). Quanto ao juízo de proporcionalidade e razoabilidade, não são temas que podem ser avaliados pelo Conselho, dada a legalidade estrita dos atos administrativos.

Desprovido o pedido da contribuinte.

12. Inaplicabilidade da Taxa SELIC aos débitos exigidos como juros de mora.

Por fim, o recorrente sustenta a inaplicabilidade da taxa SELIC como índice de juros de mora, argumentando que sua utilização carece de fundamento legal específico e resulta em indevida capitalização de juros. Defende que a exigência deve ser afastada ou recalculada com base em índice legalmente previsto.

O tema está sumulado, tanto quanto a aplicação da SELIC quanto sua incidência sobre multas:

Súmula CARF nº 4

Aprovada pelo Pleno em 2006

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Sem razão o contribuinte.

Conclusão.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito, em negar provimento.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho