



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



**PROCESSO** **11516.720867/2020-43**

**ACÓRDÃO** 2402-013.337 – 2<sup>a</sup> SEÇÃO/4<sup>a</sup> CÂMARA/2<sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA  
**SESSÃO DE** 16 de dezembro de 2025  
**RECURSO** VOLUNTÁRIO  
**EMBARGANTE** CARLA KOMNITSKI  
**INTERESSADO** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

RECURSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE.

É intempestivo o recurso voluntário interposto após o decurso de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o recurso voluntário interposto, apreciando-se apenas a alegação de tempestividade do mesmo para, nesta parte conhecida, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

Gregório Rechmann Junior – Relator

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Correa Lisboa, Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 15<sup>a</sup> Turma da DRJ08, consubstanciada no Acórdão 108-014.636 (p. 52), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Notificação de Lançamento (p. 60) com vistas a exigir débito do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) em decorrência da constatação, pela Fiscalização, das seguintes infrações cometidas pela Contribuinte: (i) omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica e (ii) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício.

De acordo com o Relatório Fiscal (p. 49), tem-se que:

### 2. DAS INFRAÇÕES APURADAS

Com base nas declarações de ajuste anual de 2016 a 2019, anos-calendário 2015 a 2018, da contribuinte Carla Komnitski (fls. 2 a 38), e nos documentos apresentados pelo Detran/SC, apuramos as infrações a seguir discriminadas.

#### 2.1 OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO

Omissão de rendimentos recebidos de Espaço de Saúde Dra. Carla Komnitski, CNPJ 21.028.164/0001-05, em 2015, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, conforme Declaração de Imposto Retido na Fonte – DIRF – apresentada pela empresa à Secretaria da Receita Federal do Brasil (fls. 48). Esses rendimentos foram omitidos na Declaração de Ajuste Anual de 2016, ano-calendário 2015 (fls. 03 e 10).

A multa para essa infração foi agravada, em virtude do não atendimento ao Termo de Início de Fiscalização

#### 2.1 OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO

Omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício decorrentes de serviços prestados na condição de profissional médica credenciada pelo Detran-SC, por intermédio da Portaria Nº 003 Detran/ASJUR/2014 (fls. 46). Essa portaria refere-se ao credenciamento da pessoa física da médica Carla Komnitski, objeto desse auto de infração, a qual foi credenciada para a execução de exames de aptidão física e mental no Município de Itajaí/SC.

Observe-se que, após o prazo final fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, a obrigação pelo recolhimento dos tributos é da pessoa física beneficiária dos rendimentos (Artigo 16 do Parecer Normativo Cosit Nº 1, de 24 de setembro de 2002), e que como não houve retenção na fonte, o imposto retido sobre os rendimentos omitidos é igual a zero.

A multa para essa infração foi agravada, em virtude do não atendimento ao Termo de Início de Fiscalização.

**Os rendimentos recebidos foram totalmente omitidos** nas Declarações de Ajuste Anual de 2016 a 2019, referentes aos anos-calendário de 2015 a 2018, e estão reproduzidos na tabela abaixo, conforme informados pelo Detran em resposta ao Ofício Sefis/DRF nº 035/2020 (planilha digital recebida do Detran e anexada em arquivo não paginável, cujo Termo de Anexação consta das folhas 47).

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 82), esgrimindo suas razões de defesa da seguinte forma, conforme sumariamente exposto pela DRJ:

*A autuada é médica credenciada a prestar seus serviços junto ao Departamento de Trânsito de Santa Catarina – DETRAN/SC mediante recebimento direto de remuneração através de pagamento de taxa pelo cidadão, tudo na correta aplicação da PORTARIA N° 362/DETRAN/ASJUR/2014 Em apertada síntese, o departamento de Trânsito de Santa Catarina / DETRAN/SC oficiou a Receita Federal do Brasil informando suposto recebimento de valores por parte da autuada no exercício da sua atividade de médica credenciada, tendo como base a quantidade de exames vinculados ao seu nome e o valor de taxa.*

*Entretanto, o referido ofício, deixou de especificar de que maneira foram coletados os dados para a elaboração da planilha. Esta informação é fundamental para que a contribuinte possa prestar seus esclarecimentos, concedendo ao mesmo o mais amplo e legítimo direito à defesa.*

*De qualquer forma, o ofício deixa claro que os valores pagos pelos exames realizados não eram controlados pela administração pública. Por este motivo não havia retenção de valores a título de Imposto de Renda.*

*Assim, o Departamento de Transito esclareceu que não tem qualquer controle sobre os recebimentos e a efetiva cobrança por parte dos profissionais credenciados para realizar os exames médicos e psicológicos. Portanto, não necessariamente o número de exames realizados informados ao Detran/SC, se converteram em efetiva renda ao médico.*

*Pois bem, inicialmente cumpre destacar que nos períodos fiscalizados existia outro médico credenciado junto ao referido departamento de transito na cidade onde atua o autuado.*

*A autuada com outro médico trabalhavam e trabalham como se fossem uma sociedade simples pura, ou seja, todos os valores oriundos das taxas pagas são repartidos de forma igualitária, independente da quantidade de exames que cada um realiza, ou em nome de quem esteja vinculada a taxa junto ao departamento de trânsito.*

*II – DO DIREITO.*

*2.1. Do trabalho intelectual prestado pela autuada.*

*Primeiramente, para a busca da realidade fática ocorrido no caso dos autos, imperioso e de extrema relevância informar que a médica autuada desenvolve trabalho intelectual prestado ao DETRAN/SC.*

*Para aclarar o que de fato ocorreu e distinguir o que possivelmente seria uma situação que tornaria a conduta da autuada atípica, cumpre-nos diferenciar o que seria o trabalho intelectual do que se entende como atendimento personalíssimo.*

*Conceitua-se, neste momento, de forma rasa, o trabalho intelectual como aquele que depende de um conhecimento especializado em determinada área da ciência. No caso do notificado, a expertise se dá na área médica de transito.*

*De extrema importância ressaltar que durante o período fiscalizado compreendidos entre os anos de 2015 e 2018 havia outros médicos credenciados junto ao DETRAN/SC para realizar exames e preencher os respectivos formulários no município.*

*Neste sentir, os médicos credenciados, incluído a autuada, exerceram trabalho o qual todos possuíam o mesmo conhecimento intelectual e, por essa razão, prestaram o mesmo tipo de atendimento, independente de quem conduzia a consulta.*

*Não houve por parte da autuada um atendimento personalíssimo caracterizado por uma atuação diferenciada as dos demais credenciados.*

*O atendimento personalíssimo, como o próprio nome revela, é o realizado de forma exclusiva pelo profissional, único habilitado para exercer determinada atuação em detrimento dos demais.*

*A autuada não estava habilitada para atuar em área médica diferente dos demais, mas atuava de forma participativa em um ambiente compartilhado com os demais profissionais. O período fiscalizado compreende os anos de 2015 à 2018 e os valores apresentados pelo órgão de trânsito catarinense são muito superiores ao efetivamente recebido pela autuada, fato que ensejou a abertura de procedimento administrativo para apuração dos fatos.*

*O montante apresentado pelo DETRAN/SC à Receita Federal refere-se ao número de formulários/pareceres médicos vinculados ao nome da autuada multiplicado pelo valor nominal da taxa, que nem sempre é cobrada ou paga.*

*Em que pese a abertura da presente ação fiscal, os fatos narrados não correspondem a renda auferida e a verdade, sendo necessária a devida confrontação com os estratos já apresentados que caracterizam o real aumento patrimonial da autuada.*

*O trabalho prestado tanto pela autuada quanto pelo restante da equipe era similar e, independente de quem fazia a consulta, o trabalho intelectual prestado era o mesmo, sem distinção, sem caráter pessoal ou restrito.*

*No atendimento prestado pela autuada, derivado do contrato com o órgão credenciador, não havia estipulação de atendimento exclusivo, personalíssimo,*

*pelo médico. Os profissionais credenciados faziam parte do que podemos identificar como uma Junta Médica, um aglomerado que dividia o mesmo conhecimento intelectual para firmar pareceres clínicos cujo teor os quais TODOS possuíam a mesma qualificação.*

*O conhecimento profissional era compartilhado por todos os médicos credenciados e, em razão da similitude de atuação.*

## *2.2. Da constituição e participação em sociedade de fato.*

*Diante da simetria do trabalho prestado entre os profissionais credenciados, os mesmos resolveram por organizar uma sociedade de fato a qual a médica autuada participava dos bônus e dos ônus.*

*A autuada constituiu em conjunto com outro médico uma sociedade despersonalizada de fato.*

*Indigitada sociedade é regulada pelo Código Civil na redação dos artigos 986 a 990.*

*Art. 986. Enquanto não inscritos os atos constitutivos, reger-se-á a sociedade, exceto por ações em organização, pelo disposto neste Capítulo, observadas, subsidiariamente e no que com ele forem compatíveis, as normas da sociedade simples.*

*No caso específico da autuada, tal sociedade em comum, formada tacitamente entre seus sócios, buscava a regulamentação igualitária de direitos e deveres, especialmente com relação a distribuição da remuneração obtida pela prestação de serviços de seus sócios junto ao órgão credenciador Detran/SC.*

*Quanto aos deveres, impõem-se destacar os gastos cotidianos para a concretização do trabalho credenciado, seja a locação de espaço e os encargos dali derivados, contratação de funcionários e de material de expediente, entre outros.*

*Ou seja, no caso em tela, os médicos prestavam serviços com uma participação societária igualitária, de direitos e deveres e sem discrepância entre os valores recebidos e gastos entre si na forma de uma sociedade de fato.*

*Ora, se o trabalho intelectual era o mesmo, porque haveria distinção de valores recebidos e de gastos com manutenção do local de trabalho dos mesmos?*

*A criação da sociedade de fato entre os médicos foi a forma encontrada para estipular dentro do exercício da atividade credenciada junto ao DETRAN/SC o recebimento dos dividendos na mesma proporção entre eles, mesmo sem que essa sociedade fosse expressamente formalizada.*

*O fato de não haver a constituição regular com registro na Junta Comercial ou no Registro civil catarinense na forma de sociedade empresária não tornou a atividade ilegal ou mesmo prejudicial aos interesses de terceiros já que os ditames*

*da sociedade são norteados pela legislação civilista e, assim sendo, não podem ser considerados infracionais.*

*Evidente que, em razão da ausência de registro, a responsabilidade dos participantes neste tipo societário é diferenciada.*

*O tratamento singular a responsabilidade dos sócios é insculpida no art. 990 do Código Civil.*

*Art. 990. Todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, excluído do benefício de ordem, previsto no art. 1.024, aquele que contratou pela sociedade.*

*Indigitado artigo é claro ao apontar que, em que pese haja uma responsabilidade solidária e ilimitada quanto aos atos praticados pela sociedade, a responsabilização ainda assim, preza pela aplicação do benefício de ordem do art. 1.024 do Código Civil, ex verbis:*

*Art. 1.024. Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.*

*Da doutrina de Paulo Colombo Arnaldi<sup>1</sup> quanto a interpretação do art. 990 do CC/02 em comento:*

*(...)*

### *2.3. Da atuação da autuada.*

*Os médicos trabalhavam e trabalham como se fossem uma sociedade simples pura, ou seja, todos os valores oriundos das taxas pagas são repartidos de forma igualitária, independentemente da quantidade de exames que cada um realiza, de quem assina o RENACH ou em nome de quem esteja vinculada a taxa/processo.*

*Dessa forma, apesar de ter diversos exames vinculados ao seu nome junto ao Departamento De transito de Santa Catarina / DETRAN/SC, a autuada não recebeu efetivamente todos os valores vinculados ao seu nome.*

*Até porque, como já informado anteriormente, os rendimentos eram divididos entre os médicos credenciados, independente de quem atendia mais ou menos, suas jornadas eram divididas por horários e dias da semana, sendo impossível prever quais dias teria mais atendimentos.*

*Além de horários distintos, os profissionais credenciados poderiam se ausentar em razão de viagens, estarem afastados por doença ou outros motivos que faziam com que, em alguns momentos, outros médicos atuassem com mais intensidade, não havendo qualquer diferença na remuneração ou na obtenção de renda.*

*Outro fato que descortina a diferença entre os exames vinculados a autuada é que, embora haja a vinculação ou a aprovação do exame, este não era pago.*

*Sim, vários exames eram feitos de forma gratuita!!*

*Tal fato ocorria, seja por liberalidade de cada profissional, quando atende algum parente ou amigo, ou ainda por solicitação de alguns órgãos, autarquias ou fundações públicas.*

*Assim, muito embora firmado o parecer médico o atendimento era realizado de forma gratuita por requerimento da própria Administração Pública.*

*De qualquer forma, não obstante as assertivas mencionadas, existem exames que não podem ser cobrados por força de regulamentação do próprio departamento de trânsito de Santa Catarina, como pode ser observado nos dispositivos da Portaria DETRAN Nº 418 DE 17/09/2018, abaixo transcritos:*

*Art. 6º No exame de aptidão física e mental deverão ser observados os procedimentos médicos descritos no artigo 4º da Resolução nº 425/2012 do Contran.*

[...]

*§ 2º O médico perito examinador de trânsito que solicitar exames complementares ou especializados, nos termos do inciso IV do artigo 4º da Resolução nº 425/2012 do Contran, deverá registrar a solicitação no campo de observação do formulário Renach e no DetranNet, e não proferir resultado.*

*§ 3º Providenciados os exames solicitados no parágrafo anterior, o candidato deverá ser submetido ao exame de aptidão física e mental pelo mesmo examinador, sem o pagamento de nova taxa, salvo a ausência do examinador por motivo de doença, viagem, férias ou força maior.*

*E, se já não fosse suficiente, diversos outros exames ficam vinculados ao médico credenciado e não são cobrados, como é o caso do inapto temporário e da junta médica para análise de deficiente físico.*

(...)

*O DETRAN/SC agiu de forma irresponsável ao não informar tal situação colocando a autuada na situação que se encontra, inclusive induzindo a própria Receita Federal do Brasil em erro.*

*Diante disso, resta cristalino que as informações oficiadas pelo DETRAN/SC não espelham a realidade da renda auferida pela autuada, até porque não exerce qualquer controle quanto ao recebimento ou pagamento das taxas a título de exame médico ou psicológico.*

#### *2.4. Dos valores efetivamente recebidos pelo autuado.*

*Conforme constata-se extratos e demais documentos apresentados pela autuada durante a fiscalização, os valores por ela efetivamente recebidos, ou seja, sua renda auferida e seu aumento patrimonial é muito menor do que o apresentado na planilha do Ofício do Detran/SC.*

*Vale ressaltar que, como já informado acima, os médicos credenciados trabalhavam de forma coordenada, como se fossem uma empresa. Para tanto,*

possuem uma equipe administrativa contratada. Todas as informações de despesas e faturamento eram informados a contribuinte peticionante por esta equipe, que também lhe orientava em relação aos lançamentos fiscais/contábeis a serem efetuados. Portanto, caso exista alguma diferença entre os valores declarados e os recebidos, é relacionada as despesas mensais para que os médicos possam exercer a sua atividade, tais como: locação, salário de funcionários, água, luz, etc.

#### 2.5. Da Multa E Da Representação Criminal

A lei nº 9.430/96 disciplina penalidades de multa resultantes do descumprimento das obrigações tributárias federais. No caso de lançamento de ofício, as multas são calculadas sobre a totalidade ou diferença do tributo.

A aplicação no presente caso foi de 112,5% fundamentada no art. 44 do dispositivo legal e seus parágrafos:

(...)

Ou seja, para aplicação deste percentual de multa e haver a representação criminal, deve estar presente a intenção do contribuinte em sonegar, como pode ser observado nos dispositivos abaixo:

(...)

Está cristalinamente demonstrado através dos documentos anexos e da exposição até então aqui descrita que não houve qualquer dolo por parte da autuada.

Como não poderia deixar de ser em um Estado Democrático de Direito, os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda têm mantido a presunção de boa-fé e de inocência dos contribuintes no julgamento de casos em que a fiscalização impõe sanções qualificadas.

Vale ressaltar que essa posição possui total respaldo constitucional, pois está fundamentada em princípios que consolidam os alicerces do Direito Penal, tais como a presunção da não culpabilidade e legalidade, além da devida incumbência do ônus da prova. Em outras palavras, é o órgão acusador que deve provar incontestadamente a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio, e não o inverso.

Contudo, não há amparo legal para aplicação da multa e representação criminal, com fundamento no Ofício do Órgão de Transito que sequer controla o recebimento dos valores pagos ao autuado. É indispensável a comprovação de dolo e consumação das hipóteses previstas nos arts. 71, 72, 73 para que isso ocorra, diferente do presente caso.

Órgãos administrativos já decidiram que o lançamento de multa qualificada deve ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos.

Prova disso é que já houve decisão no sentido de que “não se justifica a aplicação da multa de ofício qualificada, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, se não restar devidamente comprovado o evidente intuito de fraude. Não basta ao

*fisco entender presentes ‘fortes evidências de intuito de fraude’”.(Proc. Nº 11065.000197/2003-08, CARF, Rel. Luiz Martins Valero, 16/06/2004).*

*Paralelamente, não se encontra posições jurisprudências que defendem que meros indícios de fraude são suficientes para legitimar o agravamento da multa*

*(...)*

*Ademais, ainda que se reste comprovada a ocorrência de fraude, alguns tribunais pátrios têm aceitado a tese de que um valor tão elevado possui caráter confiscatório e afronta de forma integral o princípio da razoabilidade.*

*(...)*

*Como visto, não se aplica ao presente caso a representação criminal e tão pouco a multa no patamar de 112,5% (cento e doze e meio por cento).*

## *2.5. Do Precedente Administrativo.*

*Como dito alhures, após as informações prestadas pelo DETRAN/SC, as quais já atacadas pelos argumentos supramencionados e pela documentação anexa, muitos médicos credenciados pelo órgão foram questionados pela Receita Federal.*

*Um desses casos é do processo nº 13971.729911/2019-03 julgado pela 11<sup>a</sup> Turma da Delegacia de Julgamento da Receita em São Paulo (DRJ/SPO) na sessão do dia*

*21/06/2020 onde foi ementado o acórdão nº 16-97.774, a saber:*

*(...)*

*No caso discutido nos autos indicado, o autuado também é médico credenciado junto ao DETRAN/SC e igualmente sofreu com as informações repassadas pelo órgão sem as devidas ressalvas.*

*Assim, defendeu-se alegando, em suma, que todo o seu recebido foi devidamente apresentado e tributado pela Receita Federal.*

*Asseverou que embora a guia de serviços fosse impressa em seu nome, o trabalho não era personalíssimo, sendo o trabalho intelectual entre os médicos similar e o valor dividido entre todos os credenciados. Ou seja, o trabalho era realizado de forma conjunta entre todos os demais médicos com divisão do valor entre os mesmos.*

*Que, por imposição legal, requerimento da Administração Pública ou ato do próprio médico, havia exames médicos que foram realizados de forma gratuita e, como as informações prestadas pelo DETRAN/SC a Receita Federal diziam respeito ao número de formulários, exames e RENACH preenchidos pelo médico, esta tomou por base essas informações equivocadas para destriñchar um eventual valor sonegado.*

*A única diferenciação entre o caso dos autos e o precedente julgado seria com relação a sociedade de fato havida entre os médicos entre 2015 e meados de 2018 quando foi constituída pessoa jurídica para a tributação dos serviços prestados.*

*Em conclusão, transcrevemos enxertos do voto do eminente relator Marcello Marchi:*

*(...)*

*Tomando por base o precedente apontado, não subsiste a presente notificação fiscal.*

*Somado a junção dos argumentos fáticos e de direito corroborado com a documentação contábil e outros documentos que atestam a regular prática da autuada afastam as razões do Relatório Fiscal e o Auto de Infração lavrado contra o cidadão impugnante.*

### *III. DO PEDIDO.*

*Diante do exposto, requer:*

- a) O recebimento da presente impugnação e sua devida autuação;*
- b) O conhecimento dos argumentos lançados com a procedência dos pedidos para que se anule o auto de infração, e, por via de consequência, a exigência do referido tributo e multa, e, por fim, o arquivamento do presente processo administrativo fiscal;*
- c) A produção de todos os meios de prova em direito admitidos em especial a documentação ora juntada, bem como depoimento pessoal da parte e oitiva de testemunhas que serão arroladas a seu tempo.*
- d) Eventual redução da multa por falta de dolo sobre eventual lançamento.*

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 108-014.636 (p. 141), conforme ementa abaixo reproduzida:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF** Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

**JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.**

As decisões judiciais e administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, aplicando-se somente à questão em análise e vinculando as partes envolvidas no litígio.

**RENDIMENTOS DO TRABALHO NÃO-ASSALARIADO.**

São tributáveis os rendimentos do trabalho não assalariado, tais como honorários do livre exercício das profissões de médico.

**RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. AVALIAÇÃO MÉDICA. CREDENCIAMENTO. COMPROVAÇÃO.**

Restando caracterizado que o serviço de avaliação médica era prestado pelas pessoas físicas credenciadas pelo Detran para esse fim e o pagamento efetuado pelos particulares diretamente a esses profissionais, não cabe se cogitar de receita de pessoa jurídica, mas sim de rendimentos da pessoa física.

**IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA.**

A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

**IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTOS DE INSTRUÇÃO.**

A impugnação deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, incluindo a prova documental.

**MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA.**

É correto o agravamento da multa quando o contribuinte deixa de prestar, sem motivo justificado, os esclarecimentos exigidos pela fiscalização por meio de intimação.

**Impugnação Improcedente****Crédito Tributário Mantido**

A Contribuinte foi cientificada eletronicamente em 16/06/2021 (p. 170). Entretanto, não apresentou, no prazo regulamentar, o competente recurso voluntário. Foi lavrado, assim, o termo de perempção de p. 171

Ato contínuo, em 14/10/2021, a Contribuinte apresenta recurso voluntário (p. 187), pugnando, preliminarmente, pelo recebimento do seu apelo recursal. Na sequência, esgrime suas razões defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- falta do devido processo legal, cerceamento ao direito à ampla defesa e outros princípios. Dano concreto ao contribuinte;
- esclarecimento da matéria fática olvidada pelo julgador;
- do trabalho intelectual prestado pela recorrente;
- da participação em sociedade de fato;
- da atuação da recorrente;
- dos valores efetivamente recebidos pela recorrente;
- do precedente administrativo;
- das razões lançadas na decisão. Da impugnação da recorrente;
  - da omissão de rendimentos;
  - da multa de 112,50%;
  - da representação criminal.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

**Do Conhecimento do Recurso Voluntário**

Conforme se infere do documento de p. 170, tem-se que a Contribuinte foi cientificada da decisão da DRJ no dia 16/06/2021.

Ocorre que, conforme se infere do Termo de Solicitação de Juntada de p. 185, bem como do Termo de Análise de Solicitação de Juntada de p. 186, tem-se que a Contribuinte apresentou o seu apelo recursal no dia 14/10/2021.

Registre-se pela sua importância que, antes mesmo do protocolo do apelo recursal da Contribuinte, a Unidade de Origem já havia lavrado o Termo de Perempção de p. 171, destacando que, *transcorrido o prazo regulamentar de 30 (trinta) dias (Decreto nº 70.235/1972, art. 33) e não tendo o interessado apresentado recurso à instância superior da decisão da autoridade de primeira instância, lavra-se este termo de perempção na forma da legislação vigente. Esgotado o prazo da cobrança amigável, sem que tenha sido cumprida a exigência fiscal, o processo será encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional para cobrança executiva (art. 21, § 3º do Decreto 70.235/1972).*

A Contribuinte inaugura suas razões recursais defendendo, em sede de preliminar, o conhecimento do seu apelo recursal, *in verbis*:

**I – PRELIMINAR DE RECEBIMENTO DO RECURSO.**

Antes de adentrar ao mérito recursal, cabe a recorrente tecer argumentos para o recebimento do reclamo, já que a fls. 170/171 dos autos, consta o transcorrer do prazo de 30 (trinta) dias sem que a ora recorrente se manifestação quanto a decisão exarada.

Mantido o entendimento pela perempção pela legislação vigente é permitido o prosseguimento da cobrança tributária contra a cidadã já que não houve impetração de recurso a esta instância a seu tempo.

Ocorre que a intimação da decisão foi realizada por meio de “Caixa Postal do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE)” no último mês de junho/2021.

Acontece que faltou atenção a Receita Federal quando determinou que a ciência da decisão da impugnação fosse realizada de forma digital, por 02 (dois) pontos:

- a) A recorrente sempre foi notificada ou intimada de forma pessoal dos atos processuais;
- b) A intimação na forma introduzida passa, necessariamente, pelo consentimento expresso da contribuinte.

A fls. 41 quando notificada para apresentação de documentos a recorrente recebeu carta AR em seu endereço físico na data de 09/10/2019.

A fls. 78 foi intimada da confecção do auto de infração tributária também por carta AR em seu endereço em 04/11/2020.

Ou seja, as comunicações anteriores foram enviadas e recebidas pessoalmente e causa espanto a recorrente o fato da intimação da decisão da impugnação ter sido realizada de forma eletrônica, avessa as demais e de forma imprópria.

A recorrente está dentre os profissionais médicos os quais vinculados através de Portarias ao DETRAN/SC foram chamadas a prestar esclarecimentos ao Fisco com posterior instauração do processo tributário.

Todos os profissionais chamados a prestar razões e com posterior instauração de inquéritos e processos foram notificados das decisões administrativas de forma pessoa através de Carta Registrada (AR). Por isso o espanto da recorrente com sua situação *sui generis*.

Neste norte, validada a intimação através de “Caixa Postal do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE)” se afasta as garantias individuais do cidadão ao devido processo legal, ao direito a ampla defesa e contraditório consoante letra dos artigos 5<sup>º</sup>, LV e art. 60, § 4<sup>º</sup>, IV, da Constituição Federal.

Nada mais natural e pertinente que dar ciência ao administrado que contra ele se tem decisão de cunho terminativo a fim de que possa manifestar-se e defender-se das acusações de forma irrestrita.

No processo administrativo fiscal, a regulamentação provém do Decreto 70.235/72, que define as espécies de científicação dos atos, assim apontando:

**Art. 23. Far-se-á a intimação:**

**I - Pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;**

**II - Por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;**

**III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:**

**a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou**

**b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.**  
(...)

**§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado:**  
(...)

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

**(...);**

III - se por meio eletrônico:

a) 15 (quinze) dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo;

b) na data em que o sujeito passivo efetuar consulta no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, se ocorrida antes do prazo previsto na alínea a; ou

c) na data registrada no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo;

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado.

**§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.**

Muito embora o § 3º do comentado artigo diga que os meios de intimação não possuem ordem de preferência, sua aplicação deve ser usada com cautela.

A uma, porque inovou no decorrer do procedimento a forma de dar a contribuinte ciência da decisão quanto a sua impugnação.

Outra, ora, se a Constituição assegura o contraditório e a ampla defesa, a intimação fictícia acerca da existência de procedimento fiscal só pode ser utilizada em caso de necessidade, ou seja, se incerto ou não localizado o domicílio do contribuinte.

Inúmeros são os julgados emanados pelo Tribunal Regional Federal da nossa região (TRF4) que anulam a citação fictícia – por edital ou meio eletrônico – como podemos observar:

(...)

Veja que a Receita Federal optou pela intimação fictícia, através de endereço eletrônico o que não se pode admitir dado toda a movimentação antecedente e diante dos valores que se está buscando contra a recorrente.

Ou seja, diante do caso específico, face o volume pecuniário exigido pela Receita Federal, todos os atos devem preservar o comentado devido processo legal, o amplo direito a defesa e o contraditório, evitando atos de surpresa, não podendo a RFB deixar de realizar a intimação postal por simples comodidade ou conveniência sua.

Agrava a situação a constatação da própria RFB que afirma categoricamente que a ciência eletrônica se deu por “decurso de prazo de 15 dias a contar da disponibilização dos documentos”, fls. 170, ou seja, o contribuinte não teve real ciência da existência da decisão administrativa.

Colabora com a tese da recorrente a leitura da Instrução Normativa 2220/2021 da Secretaria da Receita Federal que aponta que a intimação por Caixa Postal,

**necessariamente passa pelo crivo inconteste do contribuinte.** É o que se extrai do art. 15 e seus §§ 1º e 2º, *ex verbis*:

Neste norte, validada a intimação através de “Caixa Postal do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE)” se afasta o devido processo legal, o direito a ampla defesa e o contraditório – o qual alberga o processo administrativo – do art. 5º, LV e art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal.

Assim explicitado, deve ser declarada a nulidade com fulcro nos artigos 59, II, e §§ 2º, 3º, c/c 60 e 61 do Decreto 70.235/1972, devendo ser recebida as razões recursais pleiteando, ao final, seu requerimento.

Como se vê – e em resumo – a Recorrente, em sede de preliminar, insurge-se contra a forma de ciência da decisão de primeira instância no caso concreto, qual seja: através do domicílio tributário eletrônico.

Para a Contribuinte, a sua ciência dos termos da decisão de primeira instância deveria ocorrer por via postal.

Ocorre que, conforme destacado pela própria Recorrente, nos termos do § 3º do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, os meios de intimação previstos nos incisos do caput do referido artigo (pessoal, por via postal e por meio eletrônico) não estão sujeitos a ordem de preferência.

Neste espeque, afigura-se improcedente a tese de defesa da Contribuinte no sentido de que deve ser declarada a nulidade da ciência da decisão de primeira instância por meio eletrônico.

Dessa forma, o recurso voluntário em análise é, portanto, intempestivo por extrapolar o prazo legal de trinta dias contados da ciência da decisão de primeira instância.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente o recurso voluntário interposto, apreciando-se apenas a alegação de tempestividade do mesmo para, nesta parte conhecida, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Gregório Rechmann Junior**