



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13047.720164/2015-57
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.155 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de fevereiro de 2020
Recorrente JOSE CARLOS OROCIL DE MEDEIROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2012, 2013, 2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADES. CARF. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). LANÇAMENTO. AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (AFRFB). COMPETÊNCIA.

O AFRFB é a autoridade fiscal competente para constituir o crédito tributário administrado pela Receita Federal do Brasil (RFB), não se lhes aplicando quaisquer limitações relativas à profissão de contabilistas.

PAF. PROVA DOCUMENTAL. JUNTADA A POSTERIORI. REQUISITOS.

É de ser desconsiderada a prova documental juntada depois de expirado o prazo legal de defesa quando o impugnante não apresenta qualquer justificativa ou petição em que demonstre, com fundamentos, a satisfação de alguma das condições que autorizam, nos termos da lei, a superar a preclusão temporal que, a rigor, implica a perda de o impugnante praticar o ato processual vindicado.

LIVRO-CAIXA. DESPESAS NÃO ESCRITURADAS. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. DIREITO DE DEDUÇÃO. PRECLUSÃO.

As despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora podem deduzir as receitas decorrentes do exercício da atividade do contribuinte desde que o sujeito passivo as tenha escriturado no livro-caixa e informado na declaração de ajuste antes de iniciado o procedimento fiscal, uma vez que após o início da ação fiscal o contribuinte já não goza da espontaneidade necessária ao exercício do direito de deduzi-las.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. APLICABILIDADE EM FACE DA MULTA DE OFÍCIO.

Inexiste repetição da sanção sobre o mesmo fato quando se verifica que a multa de ofício, acessória ao valor do imposto de renda exigido, penaliza a conduta

da falta de recolhimento do tributo que é efetivamente devido pela contribuinte ao cabo do ano-calendário em que esta recebeu rendimentos, ao passo que a multa isolada penaliza a conduta do contribuinte de não promover a antecipação mensal do imposto de renda na medida em que os rendimentos eram recebidos, independentemente de vir a ser apurado, ou não, imposto a pagar na declaração de ajuste anual, sendo, portanto, distintos os fatos e os bens jurídicos tutelados por cada uma das diferentes normas penais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário constituído mediante auto de infração.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 07-38.816 - proferida pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - DRJ/FNS (e-fls. 1.240 a 1.252), transcritos a seguir:

Versa o presente processo sobre Auto de Infração (fls. 315 a 341) lavrado contra o contribuinte em epígrafe, com vistas à constituição de crédito tributário referente a **Imposto de Renda Pessoa Física**, no valor de **R\$ 431.196,11**, além de multas de ofício proporcionais a 75% e a 150% do valor do imposto não recolhido, multa isolada de 50% sobre o valor do IRPF devido a título de carnê-leão não recolhido e juros moratórios, relativamente aos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013.

Segundo descreve a autoridade autuante no Relatório Fiscal (fls. 336 a 341), o lançamento do imposto cumulado com os mencionados consectários legais decorreu da constatação das infrações seguintes:

- a) Omissão de rendimentos, no valor total de **R\$ 1.523.705,85**, correspondente à diferença entre o valor dos rendimentos informados ao Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e o valor dos rendimentos que, escriturados no livro-caixa, foram informados pelo contribuinte na declaração de ajuste anual, como decorrentes do exercício de sua atividade como titular do Ofício de Registro de Imóveis de

Uruguaiana (RS), nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, conforme consta evidenciado no demonstrativo seguinte:

[...]

b) Dedução indevida de pensão alimentícia judicial declarada pelo contribuinte como paga à alimentanda Fernanda de Medeiros (CPF n.º 457.263.450-53), tendo em vista a falta de apresentação dos comprovantes de pagamento, em razão de que procedeu-se à glosa das deduções efetuadas a esse título na declaração de ajuste anual e, bem assim, efetuadas na base de cálculo do imposto recolhido mensalmente por meio de carnê-leão, conforme consta evidenciado no demonstrativo seguinte:

[...]

Dado este quadro, aduz a fiscalização que, além da multa de ofício proporcional a 75% do valor do imposto de renda não recolhido em face das deduções indevidas (art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996), foram aplicadas também multa de ofício qualificada e proporcional a 150% do valor do imposto não recolhido em face da omissão de rendimentos (art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996) e, bem assim, multa isolada proporcional a 50% do valor do pagamento mensal do imposto de renda que deixou de ser antecipado a título de carnê-leão (art. 44, inciso II, alínea “a”, da Lei n.º 9.430, de 1996).

No que tange à multa de ofício qualificada, esclarece a autoridade autuante que a prática reiterada de oferecer à tribulação valores de rendimento aquém dos que foram realmente auferidos e escriturados nos livros-caixa, caracteriza o dolo do sujeito passivo no intuito de reduzir o tributo devido e, bem assim, as condutas típicas da sonegação e da fraude descritas nos termos dos artigos 71 e 72 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Cientificado do lançamento, o contribuinte, irresignado, juntou documentos e apresentou impugnação, colacionados às fls. 354 a 374, onde, em síntese:

Preliminarmente, requer a realização de diligência com o fito de verificar se a autoridade autuante está registrada no Conselho Regional de Contabilidade, ao argumento de que a realização de perícias e levantamentos fiscais relativos ao contribuinte são prerrogativas exclusivas do bacharel em ciências contábeis, devidamente habilitado e credenciado junto ao Conselho Federal de Contabilidade, nos termos dos artigos 25 e 26 do Decreto-lei n.º 9.295, de 1946;

Quanto ao mérito, contesta a imputação de omissão de rendimentos ao argumento de que a receita que foi levada à tributação é a receita líquida, deduzida de despesas que, todavia, deixaram de ser lançadas no livro-caixa, em razão de que aduz que não houve dolo ou omissão, mas apenas erro na informação do valor declarado;

Neste passo, reclama que a Receita Federal não pode tributar a receita bruta sem considerar as despesas necessárias para o funcionamento do cartório, e para corroborar suas contrarrazões, alega estar apresentando uma planilha com as devidas despesas que devem ser abatidas para efeito da base de cálculo do imposto, e bem assim, os comprovantes das mesmas para que possam ser analisadas;

Alega que em nenhum momento do procedimento foram solicitadas explicações sobre os fatos ora alegados, pois, o único esclarecimento foi no sentido de que a receita informada perante o CNJ seria a correta, prontamente respondida que sim, mas que não foi pedido esclarecimentos em relação às despesas que não haviam sido lançadas no livro-caixa;

Sustenta que o Fisco apurou omissão de receitas nos montantes de R\$ 377.437,35, R\$ 486.268,10 e R\$ 660.000,40, respectivamente, nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, mas que, na verdade, o que ocorreu foi que não foram lançadas no livro-caixa despesas que montaram a R\$ 109.831,01, R\$ 133.707,93 e R\$ 174.234,75, nos precitados anos-calendário;

Em outro plano, reclama que a aplicação da multa de ofício simultaneamente à aplicação da multa isolada implica penalizar o contribuinte duas vezes pela mesma

infração, em razão de que, a seu ver, caberia apenas manter a multa de ofício sobre o valor real que deixou de ser recolhido, por ser esta penalidade proporcional ao efetivo prejuízo causado;

Nesse rumo, sustenta que as multas - de ofício e isolada - incidindo autônoma ou cumulativamente sobre o mesmo contexto fático, estão submetidas ao valor do principal, sob pena de, ao suplantar tal limite quantitativo, incorrer o Fisco em enriquecimento sem causa do Estado, em desproporção sancionatória sobre a prática do contribuinte, em rompimento com os ditames dos princípios da proporcionalidade e do não-confisco nos efeitos jurídicos moratórios ou repreensivos dos ilícitos praticados pelos jurisdicionados, razão pela qual a incidência dessas multas nesse contexto tem como limite máximo, necessariamente, a obrigação principal;

Finalmente, reproduz ementas de decisões judiciais que, a seu ver, corroboram as alegações da defesa, e requer:

- 1- Que se diligencie junto ao Conselho de Contabilidade para a verificação se há o registro da agente autuante, em não havendo, que o referido auto de infração seja considerado nulo;
- 2- Que sejam analisadas as despesas não contabilizadas, apresentadas com a presente impugnação, para que seja considerada a renda líquida;
- 3- Que o presente feito seja recebido no efeito devolutivo e suspensivo, sendo mandado processar na forma da legislação vigente;
- 4- Que, a vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

Após a juntada da supracitada petição impugnatória, foram anexados os documentos colacionados às fls. 379 a 780, 784 a 951, 953 a 1.080 e 1.101 a 1.236, sob a condição de que a admissibilidade de tais documentos está sujeita aos requisitos previstos no art. 16. §§ 4º, 5º e 6º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro 1997.

Julgamento de Primeira Instância

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, por unanimidade, julgou improcedente a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa segue transcrita (e-fls. 1.240 a 1.252):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

ATIVIDADE DE LANÇAMENTO. AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL. COMPETÊNCIA.

Nas atividades inerentes à constituição de créditos da Fazenda Nacional administrados pela Secretaria da Receita Federal são competentes os Auditores-Fiscais da Receita Federal, não se lhes aplicando quaisquer limitações relativas à profissão de contabilistas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao poder judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

PROVA DOCUMENTAL. JUNTADA A POSTERIORI. REQUISITOS.

É de ser desconsiderada a prova documental juntada depois de expirado o prazo legal de defesa quando o impugnante não apresenta qualquer justificativa ou petição em que

demonstre, com fundamentos, a satisfação de alguma das condições que autorizam, nos termos da lei, a superar a preclusão temporal que, a rigor, implica a perda de o impugnante praticar o ato processual vindicado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

LIVRO-CAIXA. DESPESAS NÃO ESCRITURADAS. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. DIREITO DE DEDUÇÃO. PRECLUSÃO.

As despesas necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora podem deduzir as receitas decorrentes do exercício da atividade do contribuinte desde que o sujeito passivo as tenha escriturado no livro-caixa e informado na declaração de ajuste antes de iniciado o procedimento fiscal, uma vez que após o início da ação fiscal o contribuinte já não goza da espontaneidade necessária ao exercício do direito de deduzi-las.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. APLICABILIDADE EM FACE DA MULTA DE OFÍCIO.

Inexiste repetição da sanção sobre o mesmo fato quando se verifica que a multa de ofício, acessória ao valor do imposto de renda exigido, penaliza a conduta da falta de recolhimento do tributo que é efetivamente devido pela contribuinte ao cabo do ano-calendário em que esta recebeu rendimentos, ao passo que a multa isolada penaliza a conduta do contribuinte de não promover a antecipação mensal do imposto de renda na medida em que os rendimentos eram recebidos, independentemente de vir a ser apurado, ou não, imposto a pagar na declaração de ajuste anual, sendo, portanto, distintos os fatos e os bens jurídicos tutelados por cada uma das diferentes normas penais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repetindo os exatos argumentando apresentados na impugnação (e-fls. 1.257 a 1.275).

É o relatório

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 16/9/2016 (e-fl. 1.277), e a peça recursal foi recebida em 18/10/2016 (e-fl. 1.257), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Infrações apuradas

Oportuno registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Tocante a isso, segundo documentação acostada aos autos o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir do voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

Limites do Litígio

Pelo teor da impugnação, ora analisada, constata-se que a mesma é parcial, uma vez que o contribuinte não contesta expressamente a imputação de dedução indevida de pensão alimentícia judicial, que deu azo à glosa das deduções efetuadas a esse título na declaração de ajuste anual e, bem assim, efetuadas na base de cálculo do imposto recolhido mensalmente por meio de carnê-leão, conforme consta evidenciado no demonstrativo seguinte:

Dedução Ano-calendário	2011 (R\$)	2012 (R\$)	2013 (R\$)
Pensão Alimentícia Judicial (ajuste)	13.080,00	14.928,00	16.272,00
CARNE LEAO	0	14.928,00	0

A matéria não expressamente contestada é considerada não impugnada, nos termos do art. 17 do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

Preliminar

No caso dos autos, de plano, rejeito a prejudicial alegada pelo impugnante, no sentido de que os trabalhos técnicos de natureza contábil-fiscal de auditoria seriam tarefas típicas e privativas dos contadores legalmente habilitados junto ao Conselho Regional de Contabilidade – CRC e que, portanto, a falta de identificação da inscrição do autuante no precitado conselho tornaria nulo o auto de infração ou a notificação fiscal de lançamento de débito.

Ora, os artigos 194 e 195 do Código Tributário Nacional (CTN), que tratam da Administração Tributária e, especificamente, da atividade de fiscalização, de forma cristalina, dispõem *in litteris*:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

(...)

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais, ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.(grifei).

Por conseguinte, à vista do texto legal supra, por não terem efeitos quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas da prerrogativa de a autoridade administrativa examinar a contabilidade dos contribuintes, é, de plano, incabível a alegação segundo a qual a auditoria contábil e os exames de documentos pertinentes à

matéria autuada somente teriam eficácia e validade plena se realizados por profissional credenciado pelo CRC.

Apenas para a boa ordem, há que se esclarecer que, em função da acentuada ligação entre a matéria fiscal e a contabilidade e, também, pelo registro contábil obrigatório de todas as operações das empresas, é que se torna comum ouvir-se falar em “auditoria contábil-fiscal”, expressão essa denotativa de uma categoria profissional que, na realidade, não existe.

As auditorias fiscais e as contábeis, a despeito de se valerem de técnicas semelhantes, têm objetivos, normas e procedimentos distintos. Logo, não há sentido falar-se em “auditor contábil-fiscal”.

Existem o auditor-contábil e o auditor-fiscal, profissionais que atuam na área privada e na área pública, respectivamente.

Para o exercício da profissão de auditor-contábil é mister a formação superior em Ciências Contábeis; já para o auditor-fiscal é exigida a formação superior em qualquer ciência, isto porque, como se trata de um cargo público, cujo objetivo é verificar o cumprimento das obrigações fiscais de todos os contribuintes – e não só dos que têm escrituração contábil –, não poderia ser exclusivo de uma determinada área de conhecimento.

O objeto da auditoria contábil é o conjunto dos elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem os registros contábeis, papéis, documentos, fichas e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos fatos contábeis, além de sua vinculação aos interesses societários.

A auditoria fiscal, por sua vez, como já foi dito, tem como principal objetivo a verificação do cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, as quais incluem a análise da base de cálculo dos tributos, do montante recolhido e do respectivo prazo, utilizando-se, quando for o caso, da escrituração contábil e, bem assim, dos papéis, livros e demais assentamentos fiscais.

A auditoria fiscal pode, inclusive, basear-se em informações obtidas fora da empresa ou junto a outros contribuintes, tais como: saldo de fornecedores, de clientes, de bancos, informações cadastrais junto a outras repartições federais, estaduais ou municipais e, bem assim, colher outros apontamentos junto a entidades privadas que detenham bancos de dados, como jornais e revistas técnicas, associações e confederações patronais, etc.

Assim, para verificar o cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes, o auditor-fiscal se serve dos documentos e da contabilidade do contribuinte.

Todavia, isso não significa, em hipótese alguma, que esteja desempenhando funções legalmente reservadas aos contadores habilitados, tais como a confecção e a assinatura de demonstrativos contábeis, mas, quando muito, apenas, servindo-se do trabalho produzido por estes para sua fiscalização.

De outro lado, em perfeita harmonia com o disposto pelo Código Tributário Nacional, tanto a legislação ordinária quanto as demais normas complementares pertinentes aos tributos federais reiteram a competência privativa da autoridade administrativa no que concerne à prática de todos os atos necessários para a constituição do crédito tributário por meio do lançamento.

Neste contexto, por exemplo, os artigos 318, 322 e 340 do Regulamento de Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982, assim dispuseram:

Art. 318 - A fiscalização externa compete aos Fiscais de Tributos Federais (Lei nº 4.502/64, art. 93, e Decreto-lei nº 1.024/69, art. 3º).

Art. 322 - Dos exames de escrita e das diligências, em geral, a que procedem, os Fiscais lavrarão, além do auto de infração ou notificação fiscal, se couber, termo circunstanciado, em que consignarão, ainda, o período fiscalizado, os livros e

documentos exigidos e quaisquer outras informações de interesse da fiscalização (Lei nº 4.502/64, art. 95).

Art. 340 - No interesse da Fazenda Nacional, os Fiscais de Tributos Federais procederão ao exame das escritas fiscal e geral das pessoas sujeitas à fiscalização (Lei nº 4.502/64, art. 107). (grifei).

Posteriormente, os artigos 428, 436 e 443, do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, que passou a regulamentar a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados, estabeleceram o seguinte:

Art. 428. A fiscalização externa compete aos AFRF (Lei nº 4.502, de 1964, art. 93, e Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 6º).

(...)

Art. 436. Dos exames de escrita e das diligências, em geral, a que procederem, os AFRF lavrarão, além do auto de infração ou notificação fiscal, se couber, termo circunstanciado, em que consignarão, ainda, o período fiscalizado, os livros e documentos exigidos e quaisquer outras informações de interesse da fiscalização (Lei nº 4.502, de 1964, art. 95).

(...)

Art. 443. No interesse da Fazenda Nacional, os AFRF procederão ao exame das escritas fiscal e geral das pessoas sujeitas à fiscalização (Lei nº 4.502, de 1964, art. 107).

No mesmo diapasão, o art. 911 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), dispõe *verbis*:

Art. 911. Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos da contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

Cabe ressaltar que o cargo de Fiscal de Tributos Federais foi transformado no de Auditor-Fiscal de Tesouro Nacional pelo Decreto-lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985, que por sua vez foi convertido no de Auditor-Fiscal da Receita Federal – AFRF, pela Medida Provisória nº 1.915, de 1999 e reedições, e pela Medida Provisória nº 46, de 25 de junho de 2002, atual Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002, na qual foram mantidas as mesmas atribuições e competências já previstas originariamente no Decreto-Lei nº 2.225, de 1985.

Por último, contrariamente à arguição do impugnante, cumpre citar, por análogo ao presente caso, o que restou decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Agravo Regimental interposto em sede do Recurso Especial (AGRESP) nº 291.937/RS, de 13/03/2001 (DJU de 27/08/2001, p. 229), cuja ementa é a seguinte:

ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. FISCAL DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INSCRIÇÃO EM CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. DESNECESSIDADE.

O fiscal de contribuições previdenciárias prescinde de inscrição em Conselho Regional de Contabilidade para desempenhar suas funções, dentre as quais a de fiscalização contábil das empresas.

Recurso improvido. (Resp 218.406/RS, Relator Ministro Garcia Vieira, D.J.U. de 25.10.1999, pág. 63).

Agravo regimental improvido.

Em resumo, os textos legais acima comentados em momento algum se referem à obrigatoriedade de habilitação junto ao CRC, para que o autuante promova o exame da escrita fiscal das pessoas sujeitas à fiscalização. A simples habilitação como contador, de per si, também não dá essa prerrogativa e o exame da escrita fiscal é atividade

privativa da autoridade administrativa que, no âmbito do Fisco Federal, é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Não restam dúvidas, portanto, sobre o dever/poder dos auditores-fiscais de até mesmo examinarem a contabilidade dos contribuintes, não sendo relevante, para tanto, se possui, ou não, a argüida habilitação profissional junto ao CRC.

Logo, em face do exposto, rejeito, na mesma esteira, a solicitação de diligências encaminhada pela defesa com o fito de verificar se a autoridade autuante é bacharel em Ciências Contábeis com inscrição no Conselho Regional de Contabilidade.

Mérito

Quanto ao mérito, considero que melhor sorte não cabe às alegações da defesa segundo as quais a fiscalização, ao apurar a base de cálculo do imposto exigido, teria desconsiderado despesas que o próprio impugnante admite não ter escriturado no livro-caixa.

É que as disposições contidas no art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, estabelecem, de forma cristalina, que apenas as despesas escrituradas no livro-caixa é que são objeto de verificação por parte do Fisco mediante a apresentação por parte do contribuinte da respectiva documentação idônea e comprobatória de sua veracidade, confira-se:

*Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, **poderão deduzir**, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):*

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

III - em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48.

Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

*§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, **escrituradas em Livro Caixa**, que serão mantidos em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).*

§ 3º O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro.

Neste mesmo passo, é bem de ver que as despesas escrituradas no livro-caixa são informadas pelo contribuinte na declaração de ajuste anual, pelo que, sem terem sido declaradas, a inclusão de novas despesas demandaria uma retificação da declaração de ajuste.

Todavia, iniciado o processo de lançamento de ofício, tal retificação não pode ser autorizada, a teor do disposto no art. 832 do Regulamento do Imposto de Renda que, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, determina *ipsis litteris*:

Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º). (grifei).

Logo, não vem ao caso se o contribuinte incorreu, ou não, em despesas que, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, poderiam deduzir as receitas decorrentes do exercício de sua atividade, acaso o sujeito passivo as houvesse escriturado no livro-caixa e informado na declaração de ajuste, uma vez que, depois de iniciado o procedimento fiscal, o contribuinte já não goza da espontaneidade necessária ao exercício do direito de deduzi-las.

Não bastasse isso, ocorre que, no caso dos autos, e ao revés do que alega a defesa, não foi apresentada com a impugnação qualquer planilha demonstrativa das despesas que, no entendimento do impugnante, deveriam ser abatidas para efeito da base de cálculo do imposto, e bem assim, os respectivos comprovantes.

A rigor, somente depois de precluído o prazo legal para a apresentação da defesa é que o impugnante solicitou a juntada dos documentos colacionados às fls. 379 a 780, 784 a 951, 953 a 1.080 e 1.101 a 1.236, do processo, e isto, sem apresentar qualquer justificativa ou petição em que fosse demonstrada, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições que autorizam a juntada de prova documental *a posteriori*, o que, todavia, não pode ser aceito, visto que este encargo, ao lado da demonstração/comprovação objetiva do fato alegado, constitui ônus probatório que desenganadamente cabe ao impugnante, a teor das disposições contidas no art. 15 e no art. 16, inciso III, e §§ 4º e 5º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, que, na redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993, e pela Lei n.º 9.532, de 1997, determinam *in litteris*:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

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

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

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

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

Em outra vertente, tampouco pode ser acolhida a alegação da defesa que pugna pelo cancelamento da penalidade aplicada em virtude do não recolhimento mensal do IRPF devido a título de carnê-leão em face de rendimentos recebidos por serviços notariais e de registro, ao argumento de que referida penalidade cominaria a mesma infração que já é cominada pela multa de ofício aplicada por falta de recolhimento do imposto devido ao cabo do respectivo ano-calendário.

É que não se verifica, na espécie, a repetição da sanção sobre o mesmo fato. A multa de ofício acessória ao valor do imposto de renda exigido penaliza a conduta da falta de recolhimento do tributo que é efetivamente devido pelo contribuinte ao cabo do ano-calendário em que este recebeu rendimentos decorrentes de sua atividade como titular de cartório, ao passo que a multa isolada sob apreço penaliza a conduta do contribuinte de não promover a antecipação mensal do imposto de renda na medida em que os rendimentos eram recebidos, independentemente de vir a ser apurado, ou não, imposto a pagar na declaração de ajuste anual.

São, portanto, distintos os fatos e os bens jurídicos tutelados por cada uma das normas penais vertidas nos termos do inciso I e do inciso II, alínea “a” da Lei n.º 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, e, bem assim, no art. 106 do Regulamento do Imposto de renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, cujas disposições encontram-se abaixo reproduzidas *in litteris*:

Lei n.º 9.430, de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

RIR/99

Art. 106. Está sujeita ao pagamento mensal do imposto a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como (Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV):

I - os emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros, quando não forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;

A aplicação da multa isolada, prevista no artigo 44, inciso II, “a” da Lei nº 9.430/96, se deu, na espécie, com estrita observância da legislação em vigor, uma vez que o contribuinte recebeu rendimentos decorrentes de sua atividade como titular de cartório e deixou de recolher o imposto devido a título de carnê-leão incidente sobre estes rendimentos, sendo cabível, portanto, a aplicação da multa isolada, que deve incidir, sobre o valor do imposto que deixou de ser pago mensalmente pelo contribuinte a título de antecipação.

Melhor sorte não cabe às alegações da defesa segundo as quais a exigência da referida multa isolada e, bem assim, da multa de ofício proporcional a 75% do valor do imposto não recolhido ao cabo da apresentação da declaração de ajuste anual, estaria eivada de inconstitucionalidade, convindo esclarecer que a contestação da constitucionalidade de normas legais legitimamente inseridas no ordenamento jurídico, sob o prisma de ferimento a princípios constitucionais e a normas inseridas em leis complementares à Constituição, acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da validade das normas jurídicas que determinam a constituição do presente crédito tributário deve ser submetida ao crivo daquele Poder.

Nesse diapasão, laborou o legislador federal que, ao converter a Medida Provisória n.º 449, de 2008, na Lei n.º 11.941, de 2009, incluiu o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, para estabelecer o seguinte:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

As hipóteses que excepcionam esta regra encontram-se elencadas no § 6º do mesmo artigo, e determinam *in verbis*:

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Todavia, as penalidades aplicadas encontram fulcro nas disposições contidas no art. 44, incisos I e II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, disposições essas cuja eficácia normativa não foi objeto dos atos a que se refere o § 6º do supracitado art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972.

Por este motivo, deixo de apreciar, nesta parte, as contrarrazões apresentadas pelo impugnante.

Em face do exposto, **VOTO PELA PROCEDÊNCIA** do lançamento constante do Auto de Infração de fls. 315 a 341, mantendo a exigência do crédito tributário referente a **Imposto de Renda Pessoa Física**, no valor de **R\$ 431.196,11**, além de multas de ofício proporcionais a 75% e a 150% do valor do imposto não recolhido, multa isolada de 50% sobre o valor do IRPF devido a título de carnê-leão não recolhido e juros moratórios, relativamente aos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito a preliminar suscitada e, no mérito, nego provimento ao recurso interposto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz