



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.720668/2015-52
ACÓRDÃO	2001-008.263 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSE AMILCAR COSTA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013

NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA.

Somente ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, após iniciada a fase litigiosa com a apresentação pelo sujeito passivo de impugnação à exigência fiscal.

Estando devidamente circunstanciadas na decisão recorrida as razões de fato e de direito que a fundamentam, e não ocorrendo cerceamento de defesa, não há motivos para decretação de sua nulidade.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE PROVA CAPAZ DE AFASTAR A CONDUTA DOLOSA. HIPÓTESES DE SONEGAÇÃO E FRAUDE. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 14.

A multa qualificada somente é cabível quando o sujeito passivo tenha agido com o evidente intuito de fraudar, conduta que deve ser incontestavelmente comprovada, requisito indispensável para qualificação.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, com o propósito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento fiscal acerca da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Hipótese em que se o contribuinte não traz aos autos elementos suficientes para descaracterizar o dolo descrito pela fiscalização, consistente na realização de conduta com propósito exclusivo de redução

do montante do imposto devido na tributação da sua pessoa física, justificada está a aplicação da multa qualificada do art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 8º da Lei nº 14.689/2023.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. INTIMAÇÕES FISCAIS. NÃO ATENDIMENTO. APLICABILIDADE.

A prestação de informações, quando requisitada, trata-se de obrigação tributária acessória, imposta pela lei, e não de faculdade atribuída aos contribuintes.

O embaraço à fiscalização causado pelo não atendimento de esclarecimentos e intimações fiscais justifica o agravamento da multa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, e promover o ajustamento do agravamento da aludida penalidade, perfazendo a multa aplicada o total de 150%.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cassio Goncalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente), Lilian Claudia de Souza, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, Flavia Lilian Selmer Dias (substituta integral) e Wilderson Botto. Ausente a conselheira Rosimery Brandao Barbosa, substituída pela conselheira Flavia Lilian Selmer Dias.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 75/91):

Trata-se de Auto de Infração referente ao Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF (fls. 3 a 19), exercícios 2013 e 2014, anos-calendário 2012 e 2013, lavrado por Auditor Fiscal da DRF - Lauro de Freitas. O crédito tributário apurado está assim constituído:

Imposto	43.280,50
Juros de Mora (calculados até 07/2015)	8.299,20
Multa Proporcional (passível de redução)	97.381,13
Valor do Crédito Tributário Apurado	148.960,83

O Auto de Infração originou-se da verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao imposto de renda pessoa física.

De acordo com o relatório fiscal de fls. 13 a 16, a fiscalização teve em início em 09/04/2015, com o recebimento do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) lavrado em 31/03/2015 (fls. 36 a 38), por meio do qual o sujeito passivo foi intimado **a comprovar todas as deduções da base de cálculo do Imposto de Renda utilizadas no período.**

Tendo em vista que o contribuinte não atendeu esta intimação no prazo estabelecido, foi emitido termo de reintimação (em 05/05/2015). Após três tentativas de entrega do termo de reintimação sem sucesso (motivo: “ausente”), procedeu-se à ciência por meio de edital, em 02/06/2015.

Consta também no relatório fiscal que o contribuinte alterou seu domicílio tributário na DIRPF 2015, tendo sido feita então nova tentativa de entrega reintimação no novo endereço. Contudo, também neste caso foram feitas três tentativas de entrega por parte dos Correios, **todas sem sucesso.**

Ainda de acordo com **o relatório fiscal** integrante do Auto de Infração ora impugnado, **constatou-se, no caso, indícios de fraude**, conforme trechos abaixo transcritos:

O principal indício de fraude vem das deduções declaradas pelo contribuinte em DIRPF tanto em 2012 quanto em 2013. A suspeita aumenta ainda mais quando analisamos os anos calendários de 2010 e 2011, nestes anos o sujeito passivo foi autuado em malha fiscal e **houve glosa de todas as deduções declaradas por falta de comprovação**, com exceção da previdência oficial que foi comprovada via sistema.

Estas duas autuações foram **parceladas** pelo contribuinte, ou seja, **houve uma confissão dos atos ilícitos praticados.**

Outro indício vem da seleção deste contribuinte que consistiu em batimentos entre dados declarados em DIRPF extraídos de sistemas da RFB e informações **sobre o Mac Adress**, que identifica o computador responsável pela transmissão da declaração.

Um mesmo **Mac Adress** transmitiu **dezenas de declarações com restituições elevadas fundamentadas em deduções com pensão alimentícias não declaradas ou declaradas parcialmente em DIRF, fundamentadas também em despesas com saúde e instrução.** As declarações eram retificadas sempre que incidiam em malha, de forma que as deduções eram reduzidas na tentativa de sair da malha fiscal.

Este ano, no exercício 2015, ano calendário 2014, após a ciência desta fiscalização, o contribuinte optou por uma declaração simplificada, ou seja, **sem as deduções com pensão alimentícia, despesas médicas e com instrução** previstas em lei. A título de exemplo, o valor com a dedução com pensão alimentícia declarado em

2013 já seria maior que o valor da dedução simplificada de 2014. O contribuinte teria, portanto, um resultado mais favorável com a opção completa na DIRPF caso as deduções pudessem ser comprovadas.

O sujeito passivo declara **como alimentando** a contribuinte Iranilse Borges de Araújo CPF 449.944.945-68, **ela declara endereço idêntico ao do sujeito passivo**.

(...)

Tanto a autuação em malha nos (ACs) 2010 e 2011, quanto o Modus Operandi identificado na seleção, também **a recusa em entregar a documentação requisitada, mostram o embaraço, descaso e prejuízo à administração tributária, mostram também o indício de sonegação fiscal (...).**

Assim, tendo em vista que **não houve comprovação dos valores declarados pelo contribuinte**, e com base nas informações disponíveis, a fiscalização apurou as seguintes infrações:

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DEPENDENTE

Fato Gerador	Valor Apurado	Multa (%)
31/12/2012	18.823,04	225,00
31/12/2013	8.254,56	225,00

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS MÉDICAS

Fato Gerador	Valor Apurado	Multa (%)
31/12/2012	30.704,66	225,00
31/12/2013	18.050,28	225,00

DEDUÇÃO INDEVIDA DE PENSÃO JUDICIAL

Fato Gerador	Valor Apurado	Multa (%)
31/12/2012	19.522,79	225,00
31/12/2013	19.823,41	225,00

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM INSTRUÇÃO

Fato Gerador	Valor Apurado	Multa (%)
31/12/2012	27.822,15	225,00
31/12/2013	19.382,16	225,00

MULTA QUALIFICADA

Em relação à multa aplicada, a Fiscalização considerou que, durante o procedimento fiscal, **ficou comprovado que o sujeito passivo utilizou intencionalmente e de maneira repetitiva, caracterizando o dolo, deduções indevidas, tais como: dedução com dependente, deduções com pensão alimentícia, saúde e com instrução**. Destacou, ainda, que:

Fraude é toda 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 imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

A **declaração falsa de deduções feita pelo contribuinte caracteriza o evidente intuito de FRAUDE** previsto no art. 72 da Lei 4.502, de 1964, que em conjunto com o art 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996, com alterações posteriores, requer a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, além da formalização da Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, com alterações posteriores. (grifos no original).

MULTA AGRAVADA

A Fiscalização aplicou, também, a **multa agravada no percentual de 50%** (cinquenta por cento), incidente sobre a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), ressaltando que:

O agravamento da multa de ofício tem cabimento quando o contribuinte fiscalizado deixa de atender de forma injustificada, nos prazos marcados, as intimações da fiscalização lavradas nas hipóteses arroladas no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Regularmente intimado e reintimado o autuado **não atendeu às intimações enviadas**. Este não atendimento da intimação fiscal causa embaraço, descaso e prejuízo à administração tributária.

Três requisitos são essenciais para a análise da correta aplicação da multa agravada por desatendimento de intimação: **1)** a existência de intimação desatendida pelo contribuinte; **2)** a constatação de que os documentos que deixaram de ser apresentados estavam sob a responsabilidade do sujeito passivo ou poderiam por ele ser obtidos; e **3)** inexistência de impossibilidade material para o cumprimento da intimação.

Assim, por considerar que tais requisitos foram atendidos no caso em análise, aplicou a multa agravada conforme acima mencionado, **o que resultou num percentual de 225%** (duzentos e vinte e cinco por cento).

O enquadramento legal de cada uma das infrações apuradas apontadas encontra-se no Auto de Infração.

Conforme Aviso de Recebimento (AR) de fl. 52, o contribuinte foi cientificado do Auto de Infração em 05/08/2015.

Em 21/08/2015, apresentou impugnação (fls. 55 a 67) alegando, em síntese, que:

- Não deve o preposto fazendário fazer suposições sem base material, por serem estas apenas elucubrações advindas da sede arrecadatória;
- Trabalha na área do petróleo, em bases marítimas sem contato com o mundo em terra por longos períodos, buscando seu sustendo e o progresso da nação;
- Não pode ser considerado por hipótese como um contraventor penal de crime tributário;
- As afirmações do preposto fazendário são descabidas por não terem bases documentais e sim um raciocínio lógico próprio que induz à crença de que o contribuinte é um criminoso;
- O servidor competente deve se ater apenas a fatos e não a suposições lógicas infundadas;

- Por não ter o conhecimento suficiente para declarar o IRPF, o contribuinte contrata profissional contábil devidamente registrado e neste confia sua declaração e tudo o que a ela está relacionado;
- Todas as deduções são verdadeiras, pois possui vínculo de dependência com todas as pessoas citadas na declaração, porém sem validade jurídica tributária;
- O endereço do computador que fez várias declarações com o mesmo objetivo fim, conforme citado pelo Auditor, não é do contribuinte, mas do profissional contábil, o qual faz diversas declarações por contrato de prestação de serviços;
- Passaram-se anos sem que houvesse manifestação da Fazenda Pública contrária às referidas declarações, de modo que o contribuinte entendeu estar sendo bem assessorado pelo profissional contábil;
- Somente após passados cinco anos da data da entrega da primeira declaração a ação danosa do profissional foi de fato desmascarada;
- Os pagamentos efetuados a título de pensão foram feitos de forma voluntária, portanto sem amparo legal para dedução do imposto de renda, fato este que somente ficou claro para o contribuinte após a troca do profissional contábil;
- Pode-se verificar pela Declaração do Exercício 2015, momento em que o contribuinte trocou de profissional, que tais deduções não fazem mais parte de sua declaração;
- O Fisco qualificou a multa sob alegação de suposto dolo e repetição das deduções, mencionando falsa dedução como característica de FRAUDE, como se suposições fossem prova material de dolo;
- Cita doutrina tributária com o entendimento de que “a infração tributária é objetiva, admitindo a presunção de sua ocorrência e acarretando a obrigação de indenizar o Estado através do pagamento de multa”, enquanto a “característica básica da infração penal é o fato da mesma ter caráter subjetivo, ou seja, deve-se perquirir se o agente agiu com dolo ou culpa (...)”, e que “as presunções do Fisco só se admitem nas infrações objetivas; nas subjetivas, o dolo e a culpa não se presumem, provam-se”;
- Cita a Lei nº 8.137/1990, que trata dos crimes contra a ordem tributária, destacando que o tipo penal contido em seu art. 1º consiste em crime material, pois para sua consumação é indispensável a verificação do resultado pretendido pelo agente delituoso (supressão ou redução do tributo);
- Afirma que o elemento subjetivo dos crimes contra a ordem tributária é o dolo específico, a vontade consciente da ilicitude e do agente no cometimento/realização do evento “suprimir” ou “reduzir” tributo, verificado pela manipulação que se promove dos elementos fáticos;
- Destaca que algumas das condutas meio descritas nos incisos I a V do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 estão descritas no art. 2º da mesma Lei como crime autônomo, não sendo exigido, para sua efetiva concretização, a ocorrência do resultado almejado pelo agente;
- Aduz que somente poderá ser sujeito do crime a pessoa natural e, efetivamente, sujeito passivo da obrigação tributária, podendo haver em alguns casos a figura do

participe, excluída quando configurada sua participação na modalidade culposa, e no caso constatou-se que o endereço de computador utilizado para envio das declarações não é seu;

- Em relação à multa qualificada, cita a Lei nº 4.502/64 (arts. 71, 72, 73 e 80) e alega que o arbitramento da multa qualificada em 150% (cento e cinquenta por cento) ocorre nas hipóteses em que o trabalho de fiscalização apure circunstâncias indicativas de crime contra a ordem tributária;

- No seu entendimento, o núcleo previsto como crimes contra a ordem tributária na Lei nº 4.502/64 é menor que aquele da Lei nº 8.137/90 (arts. 1º e 2º), podendo-se afirmar que o legislador, com a edição desta última, pretendeu ampliar o campo de abrangência para tipificação daquilo que venha a ser considerado crime contra a ordem tributária; mas isso não elide o fato de que a simples exigência de multa de ofício qualificada com fundamento nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 não significa que ocorreu de fato - e pelo contribuinte infrator - o cometimento de crime contra a ordem tributária e para esfera administrativa, não obstante tenha o Fisco promovido a competente representação fiscal para fins penais;

- Pode ser observado que apesar de ter qualificado e agravado a multa de ofício não houve a representação fiscal para fins penais, o que deixa claro que o preposto fazendário não encontrou crime ou se omitiu de sua obrigação como servidor;

- A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é rigorosa no sentido de que somente deve ser mantida a multa qualificada de 150% quando restar comprovada de forma incontestável a vontade consciente do contribuinte infrator em praticar ato comissivo ou omissivo que leve à “supressão” ou “redução” do tributo, pois o que interessa ao julgador administrativo (conselheiro) é verificar se houve ou não a ocorrência do fato gerador;

- A fraude à lei somente é admitida no Direito Tributário Brasileiro se configurada a prática ilícita (viciada com dolo, falsidade ou má-fé) do agente em seu benefício e prejuízo do Fisco;

- Cita o art. 112 do Código Tributário Nacional - CTN;

- Alega **nulidade** do procedimento fiscal, tendo em vista que: o Mandado de Procedimento Fiscal foi consignado a um preposto fazendário e praticado por outro; a pessoa que assina o Mandado também diverge da autoridade com comando na unidade de jurisdição do contribuinte; e o procedimento fiscal como um todo só foi concluído em data posterior à validade do Mandado, não tendo sido apresentado documento formal de adiamento assinado pela autoridade competente;

- Requer o recebimento da impugnação para que seja julgado improcedente o agravamento e qualificação da multa e que seja considerado nulo de pleno efeito todo o procedimento fiscal por não obedecer às formalidades da norma tributária e dos documentos emitidos e vinculantes do próprio Fisco.

É o relatório.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013, 2014

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL - TDPF.

O Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) é mero instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização, de modo que a falta da entrega, ao sujeito passivo, de seus demonstrativos de prorrogação, alterações de períodos a serem fiscalizados e eventuais alterações dos AFRFB responsáveis pelo procedimento de fiscalização, quando tais dados estão disponíveis na internet, não ensejam a nulidade do lançamento do crédito tributário devido.

DEDUÇÕES. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

Todas as deduções permitidas para apuração do imposto de renda estão sujeitas à comprovação ou justificação.

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

Cabível a aplicação da multa qualificada quando constatada a ocorrência de dolo, pela utilização sistemática de deduções não comprovadas.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APLICABILIDADE.

Cabível a aplicação de multa agravada nos casos de falta de atendimento à intimação para prestar esclarecimentos, conforme previsto no art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96.

Cientificado da decisão, em 29/03/2016 (fls. 94), o contribuinte, em 25/04/2016, interpôs recurso voluntário (fls. 97/109), insurgindo-se contra a manutenção da autuação, reportando-se e repisando literalmente as mesmas alegações da peça impugnatória, requerendo, ao final, a improcedência da qualificação e agravamento da multa de ofício, e que seja tornado nulo o procedimento fiscal instaurado, por não obedecer às formalidades da norma tributária e dos documentos emitidos e vinculantes do próprio fisco.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 110/111.

Em 08/05/2025, em face da extinção do mandato do conselheiro relator, Honório Albuquerque de Brito, ocorrido em 05/05/2025, o processo foi enviado para novo sorteio (fls. 114), sendo-me distribuído para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

Mérito

Das deduções indevidas declaradas - das multas qualificada e agravada aplicadas:

O litígio recai sobre a dedução indevida de despesas de dependente (R\$ 13.823,04 - AC/2012 e R\$ 8.254,56 - AC/2013), médicas (R\$ 30.704,66 - AC/2012 e R\$ 18.050,28 - AC/2013), e com pensão alimentícia judicial (R\$ 19.522,79 - AC/2012 e R\$ 19.823,41 - AC/2013), apuradas em sede de verificação das obrigações tributárias dos exercícios de 2013 e 2014, importando na apuração do imposto suplementar de R\$ 43.280,50, a ser acrescido dos encargos legais, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, com especial destaque para o afastamento da qualificação e agravamento da multa de ofício aplicada.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida (fls. 75/91) e atendo-se às informações contidas no auto de infração e no relatório fiscal lavrados (fls. 3/19), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que o Recorrente, nesta fase recursal, não trouxe novas razões hábeis e contundentes a modificar o julgado – sendo certo que as alegações, ora novamente repisadas, já foram detidamente apreciadas pela DRJ/BSB – me convenço do acerto da decisão recorrida, pelo que adoto como razão de decidir os fundamentos do voto condutor (fls. 82/91), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no art. 114, § 12, I da Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023 (Novo RICARF):

PRELIMINAR - NULIDADE

O contribuinte alega a **nulidade do lançamento**, sob o argumento que não foram obedecidas, no procedimento fiscal, as formalidades da norma tributária e dos documentos emitidos e vinculantes do próprio Fisco.

Inicialmente, é importante destacar que o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, específicos em relação à matéria tributária, estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
 - II - o local, a data e a hora da lavratura;
 - III - a descrição do fato;
 - IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
 - V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
 - VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.
- (...)

Constata-se que o Auto de Infração ora impugnado **contém** todos os requisitos estabelecidos na legislação supracitada, descrevendo adequadamente, nas suas folhas de continuação, no Termo de Verificação Fiscal e documentos que o acompanham, os fatos que deram suporte ao lançamento, tendo sido mencionados os procedimentos realizados durante o curso da ação fiscal, as irregularidades apuradas, a correspondente fundamentação legal e a demonstração da reconstituição da base de cálculo do imposto e do crédito tributário exigido.

Cumpra ressaltar que os casos **que acarretam a nulidade do lançamento** estão previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
 - II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
- § 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.
- § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo. (...)
- (...)

Da leitura dos dispositivos legais anteriormente transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento **os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.**

Entretanto, verifica-se que, no caso, **não** ocorreram as causas de nulidade supracitadas, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal, servidor competente para efetuar o lançamento, perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal, conforme designação pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 05.1.07.00 2015.00037-0.

Além disso, conforme já mencionado, o lançamento impugnado contém todos os requisitos estabelecidos nos dispositivos legais acima transcritos, e encontra-se

devidamente motivado com a descrição do fato gerador e o respectivo enquadramento legal, de forma clara e precisa, permitindo ao impugnante verificar os valores lançados e, se for o caso, contestá-los.

Em relação às alegações de **irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal** e de que o procedimento fiscal como um todo só teria sido concluído em data posterior à validade do referido Mandado, não tendo sido apresentado documento formal de adiamento assinado pela autoridade competente, também não assiste razão ao contribuinte.

Primeiramente, cumpre esclarecer que o controle administrativo dos procedimentos fiscais efetuado com base no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) de que tratava a Portaria nº 3.014/2011 (revogada) é atualmente feito pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), conforme previsto na Portaria RFB nº 1.687/2014.

Trata-se, em verdade, de **instrumento interno que tem por escopo o planejamento e o controle dos procedimentos fiscais** relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, **visando, por outro lado, permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal.**

Desta forma, o eventual descumprimento de suas normas de controle **não** retira qualquer atributo do ato administrativo do lançamento, que é estabelecido por lei.

Destaca-se que o TDPF é **emitido** exclusivamente na forma eletrônica sendo passível de verificação, pelo contribuinte fiscalizado, junto ao sítio da Receita Federal na internet, mediante a utilização do código de acesso fornecido no início do procedimento fiscal (art. 4º, §3º da Portaria RFB nº 1.687/2014).

Cumpre destacar, também, que inexistente previsão legal de que o contribuinte **seja cientificado das alterações no TDPF**. Nesse sentido, veja-se o que dispõe o artigo 9º da referida portaria:

Art. 9º As alterações no procedimento fiscal decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas ao exame dos tributos e período de apuração, excetuadas as hipóteses do art. 8º, **serão procedidas mediante registro eletrônico no próprio TDPF**, conforme modelo aprovado por esta Portaria.

No caso em tela, o contribuinte foi devidamente informado por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 36/37), do código de acesso necessário à verificação do TDPF nº 05.1.07.00.2015-00037, de modo que lhe foi permitido verificar todas as informações relativas ao procedimento fiscal e suas alterações e prorrogações, mediante consulta realizada no sítio da Receita Federal do Brasil na internet (www.receita.fazenda.gov.br).

Ademais, cumpre ressaltar que o procedimento fiscal foi encerrado dentro do prazo de validade e assinado por autoridade competente.

Nesse ponto, cabe destacar que, conforme informações do referido TDPF, houve a prorrogação do procedimento fiscal até 25/11/2015, e o Termo de Ciência e Encerramento do Procedimento Fiscal foi lavrado em 31/07/2015 (fls. 18/19), tendo o contribuinte sido cientificado em 05/08/2015 (fl. 52), ou seja, antes de expirado o prazo de validade do MPF.

Assim, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e

tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, e em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal, notadamente os previstos em seu artigo 10, **não se há de falar em nulidade do auto de infração.**

Em razão do exposto, não podem ser acolhidas as alegações de nulidade suscitadas na impugnação.

MÉRITO

(...)

No procedimento de verificação das obrigações tributárias do contribuinte, a Fiscalização constatou que foram declaradas deduções indevidas a título de Dependentes, Despesas Médicas, Pensão Alimentícia Judicial e Despesas com Instrução.

Em sede de impugnação, o contribuinte **não apresentou quaisquer documentos comprobatórios das referidas deduções, limitando-se a questionar a aplicação da multa de ofício qualificada e agravada.**

Cumprе trazer à baila, nesse ponto, o art. 73 do Decreto nº 3.000/1999, o qual determina que:

Art.73.Todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, §3º). (grifou-se)

Na relação processual tributária, compete ao sujeito passivo oferecer os elementos que possam elidir a imputação da irregularidade e, se a comprovação é possível e ele não a faz, deve assumir as consequências legais, ou seja, o não cabimento das deduções, por falta de comprovação e justificação.

Dessa forma, tendo em vista que todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação a juízo da autoridade fiscal **e que estas não foram realizadas satisfatoriamente,** devem ser mantidas as infrações apuradas no Auto de Infração.

MULTA QUALIFICADA

Conforme informado no Relatório Fiscal (fls. 13 a 16), o contribuinte declarou deduções indevidas em diversos exercícios (2010, 2011, 2012 e 2013). Além disso, **constatou-se** que sua declaração foi transmitida pelo mesmo computador que enviou dezenas de declarações com restituições elevadas fundamentadas em deduções indevidas, as quais eram retificadas sempre que as declarações incidiam em malha fiscal. A Fiscalização concluiu, dessa forma, que o sujeito passivo **utilizou intencionalmente, e de maneira repetitiva, deduções indevidas, caracterizando o intuito de fraude previsto no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.** Por essa razão, e com base no art. 44, §º da Lei nº 9.430/1996, foi aplicada a multa de 150% (multa qualificada).

O impugnante, por sua vez, insurge-se contra a aplicação da multa qualificada de 150%, alegando que todas as deduções são verdadeiras, pois possui vínculo de dependência com todas as pessoas citadas na declaração, porém sem validade jurídica tributária. Acrescenta que contrata profissional contábil para elaborar sua declaração de ajuste, e que acreditava estar bem assessorado, **somente tendo conhecimento da ação danosa do profissional contratado após anos sem que houvesse manifestação contrária da Fazenda Pública.**

Ressalta que o computador do qual foram transmitidas as diversas declarações mencionadas pela Fiscalização **não é seu, mas sim do profissional contratado**. Aduz, ainda, que trocou de profissional contábil na elaboração da DIRPF 2015.

Primeiramente, veja-se o que dispõe o art. 44 da Lei 9.430, de 1996, acerca das multas que devem ser aplicadas nos casos de lançamento de ofício:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 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;

(...)

§ 1º **O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964**, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)” (grifos acrescidos)

Os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, por sua vez, estabelecem que:

Art. 71. Sonegação é toda **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 toda 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 imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (grifos acrescidos)

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44 acima transcrito, e tem como suporte fático a revisão de lançamento, pela autoridade administrativa competente, que implique imposto ou diferença de imposto a pagar. Excepciona a regra a comprovação do intuito fraudulento, a qual acarreta **a aplicação da multa qualificada de 150%**, prevista no § 1º do mesmo dispositivo.

No caso em tela, a Fiscalização fez constar expressamente no Relatório Fiscal que “**ficou comprovado** que o sujeito passivo utilizou intencionalmente e de maneira repetitiva, o que caracteriza dolo, deduções indevidas tais como: dedução com dependente, deduções com pensão alimentícia, saúde e com instrução” e que “a declaração falsa de deduções feita pelo contribuinte caracteriza o evidente intuito de FRAUDE previsto no art. 72 da Lei 4.502, de 1964, que em conjunto com o art 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996, com alterações posteriores, requer a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, além da formalização da Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, com alterações posteriores.”

Dessa forma, diante das irregularidades constatadas no decorrer da ação fiscal, devidamente demonstradas pelo AFRFB autuante, sem qualquer justificativa razoável para os ilícitos cometidos, **resta evidenciada a conduta irregular do contribuinte na apuração do imposto devido e o intento de causar prejuízo aos cofres públicos.**

Ressalte-se que, conforme consta do relatório fiscal, o contribuinte declarou, nas DIRPF dos anos-calendário de 2009 a 2012, pagamentos a título de despesas com dependentes, instrução, despesas médicas e pensão alimentícia **inexistentes.**

Em consulta aos sistemas informatizados da RFB, verificou-se que em todos os anos-calendário acima mencionados as declarações de ajuste do contribuinte **apuraram, indevidamente, imposto a restituir.**

Em relação à alegação do contribuinte, de que todas as deduções são verdadeiras, pois possui vínculo de dependência com todas as pessoas citadas na declaração, porém sem validade jurídica tributária, fato que poderia autorizar a conclusão de que não teria havido, no caso, intenção dolosa de reduzir indevidamente a base de cálculo do imposto devido, mas apenas um erro de entendimento por parte do contribuinte, cumpre destacar que **não constam, nos autos, quaisquer documentos que comprovem o alegado vínculo entre o contribuinte e as pessoas declaradas como seus dependentes e alimentandos, em relação às quais foram informadas deduções indevidas.**

Não há nos autos, tampouco, **quaisquer provas de que tais despesas sequer existiram.**

Dessa forma, **não** há nenhum elemento nos autos capaz de ilidir a conclusão da Fiscalização, no sentido de que houve, no caso, **o intuito de utilizar deduções indevidas, de forma reiterada e continuada, com o objetivo de fraudar o Fisco,** de modo que não há como afastar a aplicação da multa de ofício de 150%.

Ressalte-se que, pelos motivos expostos, o Auditor Fiscal autuante elaborou Representação Fiscal Para Fins Penais, conforme processo autônomo de nº 13502.720917/2015-18.

Cumpre destacar também que os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72 estabelecem que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, cabendo ao contribuinte produzir as provas necessárias para justificar suas alegações.

O interessado teve oportunidade, à luz do art. 15 do Decreto nº 70.235/72, de contestar os dados apurados pela Fiscalização, fundamentando sua defesa com os elementos de prova suficientes e necessários a infirmar os dados utilizados na efetivação do lançamento; no entanto, não o fez. As alegações desprovidas de meios de prova que as justifiquem não são eficazes.

Cabe ressaltar, ainda, que a responsabilidade pela exatidão/inexatidão do conteúdo consignado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda é do próprio contribuinte, que não pode alegar seu desconhecimento para eximir-se da tributação.

Nesse sentido, o art. 122, do CTN afirma que:

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Ao delegar a terceiro a elaboração de sua declaração de ajuste anual, o sujeito passivo dessa obrigação acessória **assume o risco de ter imputadas contra si as penalidades advindas das infrações à legislação tributária,** na medida em que não pode alegar

desconhecimento de lei (art. 3.º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942-Lei de Introdução ao Código Civil) ou transferir a outro a responsabilidade que lhe é atribuída por lei.

Ainda que as declarações de ajuste do contribuinte tenham sido elaboradas e transmitidas por profissional da área contábil contratado para esse fim, quaisquer incorreções/omissões/inexatidões eventualmente inseridas em suas Declarações poderiam ter sido facilmente retificadas pelo interessado, mediante apresentação das DIRPF Retificadoras, acompanhadas, se fosse o caso, do pagamento dos tributos devidos (além de multa e juros moratórios), enquanto não iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com as infrações detectadas, **fato este que não ocorreu no caso concreto.**

A alegação de boa-fé, baseada no fato de que a Declaração de Ajuste Anual foi elaborada e transmitida por terceiro, profissional da área contábil, também, não pode prosperar, mormente se considerarmos que o sujeito passivo apurou restituições de imposto de renda indevidas de valores elevados em vários exercícios consecutivos, **sem se questionar a forma como foram apurados tais valores.**

Destaque-se ainda que o impugnante não pode alegar desconhecimento de que as deduções eram indevidas nos termos da legislação tributária, uma vez que suas declarações de ajuste relativas aos exercícios de 2011 e 2012 incidiram em malha fiscal e foram objeto de Notificações de Lançamento, nas quais foi o contribuinte foi cientificado de que as restituições apuradas eram indevidas, tendo sido apurado imposto a pagar, o qual, segundo o Relatório Fiscal, **foi parcelado pelo contribuinte.**

(...)

Dessa forma, deve ser mantida a multa qualificada apurada nos autos.

MULTA AGRAVADA

No que concerne ao agravamento do percentual da multa aplicado pela metade, cabe ressaltar o dispositivo no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e do §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcada, de intimação, para:

I - prestar esclarecimentos;

(...) (grifos acrescidos)

Conforme se depreende da legislação acima transcrita, **o agravamento da multa ocorre através da majoração em 50% do percentual originariamente atribuído**, que no caso, foi de 150% e passou a 225%.

No caso em tela, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos e prestar esclarecimentos por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal, conforme Aviso de Recebimento de fl. 38, mas **não** apresentou qualquer resposta à referida intimação.

Posteriormente, tendo em vista que foram efetuadas **novas** tentativas de intimação ao contribuinte, as quais restaram infrutíferas (fls. 39 a 43), procedeu-se à intimação via edital (fl. 44), também sem atendimento por parte do contribuinte.

Ressalte-se que, após a intimação via edital, houve **nova tentativa de intimação com utilização do endereço informado pelo contribuinte em sua DIRPF 2015, também sem sucesso.**

(...)

No caso da intimação feita via postal, verifica-se que esta deve ser realizada com prova de recebimento **no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.** Verifica-se, portanto, que deve ser considerado como domicílio tributário do sujeito passivo o endereço postal por ele fornecido à Administração Tributária.

Nesse ponto, cumpre trazer à baila o art. 30 do Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR):

Art. 30. O contribuinte que transferir sua residência de um município para outro ou de um para outro ponto do mesmo município fica obrigado a comunicar essa mudança às repartições competentes dentro do prazo de trinta dias (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 195).

Parágrafo único. A comunicação será feita nas unidades da Secretaria da Receita Federal, podendo ser também efetuada quando da entrega da declaração de rendimentos das pessoas físicas.

Portanto, tendo em vista que o contribuinte **não atendeu as intimações que lhe foram feitas para prestar esclarecimentos,** é cabível a aplicação da penalidade agravada, conforme legislação acima transcrita.

De fato, quanto à suposta nulidade aventada, vale registrar que o presente feito seguiu os trâmites regulares. A fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e no limite institucional de sua competência, encontrando-se o lançamento devidamente formalizado, inclusive intimando e reintimando o contribuinte prestar as informações e/ou esclarecimentos necessários a condução dos trabalhos fiscais. Acresça-se ainda que o lançamento está claramente motivado e a base legal enquadrada, contendo a descrição da infração e dos dispositivos legais que deram suporte as penalidades aplicadas, de maneira a oportunizar o pleno exercício ao contraditório – sendo-lhe concedido o prazo legal para apresentação de defesa e recurso voluntário – que, diga-se passagem, foram exercidos a tempo e modo.

Alia-se o fato de que, da leitura da autuação, pode-se apurar que o lançamento está amparado nos fatos descritos que, no entender da autoridade fiscal, ensejaram a apuração detalhada do imposto e dos encargos aplicados, com a indicação dos dispositivos legais atinentes, não ocorrendo na espécie as causas ensejadoras da nulidade do lançamento, ao teor do art. 59, I e II do PAF.

Destaca-se, ainda data a relevância, que o MPF é prescindível nos casos de revisão interna das declarações de ajuste anual. Nesses casos o início do procedimento fiscal ocorre com a emissão da intimação para o contribuinte apresentar esclarecimentos ou documentos sobre inconsistências ou indícios de irregularidade detectadas na revisão de ofício das declarações de

ajuste anual apresentadas, cujo TDPF ocorrerá de forma eletrônica, nos exatos termos do art. 9º da Portaria RFB nº 1.687, de 17/09/2014. Logo sem reparos a decisão recorrida neste ponto.

Ademais, não se pode olvidar que a responsabilidade pelo conteúdo e veracidade das informações lançadas na DAA, **pertence exclusivamente ao titular da declaração de ajuste anual**, devendo o contribuinte responder pelas declarações inexatas, com a lavratura de ofício do lançamento fiscal, na exata dicção dos arts. 787 e 841, III e VI do RIR/99.

Portanto, restando constatada a dedução indevida de despesas nos anos-calendários autuados (as quais se nega, mas não se comprovada), além da existência de elementos consistentes para comprovar a conduta capaz de ensejar a aplicação da multa qualificada, sobretudo diante da caracterização das condutas tipificadas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, consubstanciadas em fraude fiscal, aliado a falta de atendimento às reiteradas intimações fiscais enviadas, constituindo assim em embaraço, descaso e prejuízo à administração tributária – conforme bem detalhado no relatório fiscal elaborado (fls. 13/19) – correta a ação fiscal e a decisão recorrida, tudo em estrita sintonia com a legislação de regência, razão pela qual mantenho subsistente o lançamento realizado.

Todavia, em relação à **multa qualificada**, com a edição da Lei nº 14.689/2023 (que importou na alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96, inclusive com inclusão do inciso VI em seu § 1º), **o seu percentual foi reduzido para 100%**, urgindo sua incidência no presente feito, ancorado no art. 106, “c” do CTN, que prevê a retroatividade benigna da lei a fato pretérito quando se tratar de cominação de penalidade menos severa, o que ocorre no contexto dos autos, sobretudo diante da ausência de notícia da prática recidiva prevista no § 1º-A do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 14.689/2023).

Não obstante, também deverá ser reajustado o percentual da multa de ofício aplicada em face do seu agravamento, que passará de 225% para 150%, em estrita sintonia com o art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/96.

Por fim, e corroborando o acerto da decisão recorrida, vale relembrar que o lançamento rege-se por expressa determinação legal, sendo portanto a atividade fiscal vinculada e obrigatória, na exata dicção do art. 142 do CTN, competindo ao Fisco revisar as declarações de ajuste, calcular a exigência e constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, e promover o ajustamento do agravamento da aludida penalidade, perfazendo a multa aplicada o total de 150%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto

ACÓRDÃO 2001-008.263 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 13502.720668/2015-52

DOCUMENTO VALIDADO