



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14120.000312/2008-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-005.324 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 24 de novembro de 2022
Recorrente ALBERTO BARBOSA DE SOUZA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

EMENTA

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

MULTA. INOBSERVÂNCIA DO DEVER DE COLABORAÇÃO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 928, § 2º E 968 DO DECRETO 3.000/1999.

AUSÊNCIA DE PRÉVIO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). DESNECESSIDADE.

A falta de prévio mandado de procedimento fiscal não invalida a multa imposta por violação do dever de prestar informações e de encaminhar documentos de interesse motivado da autoridade lançadora, no exercício de atividade de fiscalização que tenha por objeto o IRPF, em decorrência de inconsistências na respectiva declaração (“malha-fiscal”).

MULTA IMPOSTA A PRESTADOR DE SERVIÇO DE SAÚDE POR FALHA NO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS E PARA ENCAMINHAR DOCUMENTOS. AUTORIDADE FISCAL JUNGIDA À REGIÃO DIVERSA DAQUELA RELATIVA À RESIDÊNCIA DO PRESTADOR. COMPETÊNCIA.

A autoridade fiscal lotada em região fiscal diversa daquela em que residente o prestador de serviço é competente tanto para solicitar informações e documentos, como para constituir multa pela não observância desse dever, na medida em que tais dados foram solicitados para instruir fiscalização relativa a contribuinte domiciliado na região fiscal administrativa da autoridade lançadora.

EXISTÊNCIA DAS INFORMAÇÕES E DOS DOCUMENTOS ENCAMINHADOS PELO PRESTADOR DE SERVIÇOS. DISCORDÂNCIA DA AUTORIDADE LANÇADORA EM RELAÇÃO À EFICÁCIA DO CONTEÚDO. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS ARTS. 928, § 2º E 968 DO DECRETO 3.000/1999. DESCONSTITUIÇÃO DA MULTA.

Se o indivíduo encaminhou à autoridade lançadora as informações, os documentos e as justificativas que entendeu pertinentes, ele cumpriu o dever de colaboração com o Estado, ainda que o agente público discorde do conteúdo e

da aptidão desse material para justificar o objeto da fiscalização, que era a dedução com despesa médica pleiteada por contribuinte que teria tomado os serviços do prestador intimado à colaboração.

Como o recorrente cumpriu com o respectivo dever, a multa deve ser desconstituída.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

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:

DO OBJETO

Trata o presente processo de impugnação ao crédito tributário relativo a Multa Regulamentar formalizado através *Auto de Infração* (fl. 25-27), em face do sujeito passivo acima identificado, emitido na data de 20/08/2008, no montante de R\$ 2.694,79, em razão dos trabalhos de revisão de sistemática de declarações, efetuada pela Auditoria-Fiscal.

A Auditoria Fiscal efetuou o lançamento base nos seguintes fundamentos de fato, conforme o relatório Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 26-27) relativo a Multa Regulamentar com agravamento no grau máximo no valor R\$ 2.694,79.

Houve aperfeiçoamento do presente lançamento mediante a cientificação do sujeito passivo, realizada *via AR* em 26/08/2008 (fl. 31).

DA IMPUGNAÇÃO

O sujeito passivo apresentou a impugnação, recepcionada em 22/09/2008 (fl. 35-42), com a juntada de documentos comprobatórios e alegação cujos pontos relevantes para apreciação do litígio são os seguintes:

1) Não houve reintimação conforme datas de identificados no lançamento

"O Autuante afirma que "O contribuinte foi intimado e reintimado a apresentar informações relativo a serviços prestados de interesse nos trabalhos da Malha IFPR - Imposto de Renda Pessoa Física.", visando a "verificar a EFETIVA PRESTAÇÃO DE

SERVIÇOS, bem como à COMPROVAÇÃO DOS RECEBIMENTOS dos valores em questão", citando as no Auto de Infração as seguintes "intimações":

- 1) 13.06.2008;
- 2) 27.06.2008;
- 3) 23.07.2008.

Logo ao início surgem as primeiras contradições, eis que as intimações recebidas possuem as seguintes datas (cópias anexas):

- 1) 22.04.2008;
- 2) 06.06.2008;
- 3) 23.07.2008.

Sem dúvida alguma que o relatado no auto de infração não condiz com os documentos acima, salientando-se que naquele Termo de Intimação de 22.04.2008 o contribuinte é "REINTIMADO a apresentar os elementos e/ou esclarecimentos abaixo especificados", quando resta comprovado que NÃO EXISTIU INTIMAÇÃO ANTERIOR."

2) Hierarquia das Leis no Ordenamento Jurídico

"... o Código de Ética do Conselho Federal de Odontologia surgiu em cumprimento ao determinado pela LEI FEDERAL 4.324/64, regulamentada pelo DECRETO FEDERAL 68.704/71. A LEI 4.324/64 é um diploma legal hierarquicamente SUPERIOR AO DECRETO 3000/99, e o Decreto 68.704/71 TEM PREVALÊNCIA sobre o Decreto do RIR, não só por ser NORMA ESPECIAL, como, principalmente, em razão do princípio da anterioridade da Lei, máxime porque NÃO FOI REVOGADO pelo Decreto 3000/99, que É GERAL. E toda regra geral cede à regra especial, Desta forma, tem-se que o Decreto 3000/99, sustentáculo da exigência fiscal, ESTÁ SUBORDINADO aos diplomas legais que lhe são superiores hierarquicamente, como no caso, a LEI 4.324/64 e o DECRETO FEDERAL 68.704/71; a primeira determinou as regras para a criação do Código de Ética editado pela Resolução 1246/88, enquanto que o segundo é o REGULAMENTO que disciplinou como e em que limites a Resolução 1246/88 teria que subordinar.

O comando da Lei Federal 4.324/64 e o Decreto Federal 68.704/71, que determinaram a edição da Resolução 1246/88 do CFO, PREVALECEM sobre o Decreto 3000/99, seja porque lhe são hierarquicamente superiores, seja porque são LEIS ESPECIAIS, e, como tal, prevalecem sobre os Decretos GERAIS como o é o RIR/99.

Por conseguinte, a imposição do Decreto 3000/99 sobre as regras impostas pela Lei 4.324/64, regulamentada pelo Decreto 68704/71, constitui procedimento que, além de ilegal, afronta regramento constitucional insito no art. 5º, da CF/88, tornando nulo, de pleno direito, o auto de infração ora impugnado."

3) Regras Legais para os Procedimentos de Fiscalização

"A Portaria 3007, de 26 de novembro de 2001, condiciona a instauração de qualquer procedimento de fiscalização à prévia expedição de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), como se vê dos arts. 2º e 3º:

"Art. 2º. Os procedimentos fiscais (...) serão executados, (...) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) (grifamos).

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização (...), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D)." (grifamos):

"Art. 3º. Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações (...), inclusive para atender exigência de instrução processual." (grifamos).

Assim, o exercício da fiscalização nos livros e documentos do impugnante, relativos aos anos de 2005 e 2006, só poderiam ser perpetrados mediante a expedição daquele

Manado de Procedimento Fiscal (MPF-F ou MPF-D), sob pena de sua total nulidade por afronta aos limites da norma que rege a matéria.

No caso ora em comento, teria que ser observado o disposto no art. 6º, parágrafo 2º, da Portaria 3007, de 26/11/2001, pena de nulidade absoluta do procedimento levado a efeito à sua revelia, verbis:

"§2º. A autorização para a realização de procedimento de fiscalização na jurisdição de outra Região Fiscal, mediante utilização de mão-de-obra subordinada ao Superintendente solicitante, dar-se-á por intermédio de Ordem de Serviço, ou ato equivalente, expedida pelo Coordenador-Geral de Fiscalização ou de Administração Aduaneira, conforme o caso, a partir de solicitação fundamentada."

O procedimento fiscal em questão NÃO TEVE A AUTORIZAÇÃO exigida pela norma legal acima transcrita. Foi feito à revelia da autoridade superior e ao seu bel prazo, como se vê das anomalias relativas aos PRAZOS e à extensão dos exames que se pretendeu levar a efeito NO RIO DE JANEIRO e por um fiscal DE MATO GROSSO DO SUL.

Até mesmo os procedimentos de fiscalização realizados na jurisdição de outra unidade descentralizada, SUBORDINADA À MESMA REGIÃO FISCAL dependem de autorização do respectivo Superintendente, como prescrito no § 4º da mesma Portaria 3007/2001.

Por tudo o exposto, é indubitável e cristalino que todo o procedimento fiscal está eivado de vícios insanáveis, conduzindo inexoravelmente à total nulidade do auto de infração ora impugnado."

4) Exigência impossível do autuante.

"No Termo de Intimação - Malha IRPF de 06.06.2008, registrou-se a seguinte determinação ao impugnante:

"Deverá a empresa informar e apresentar os documentos que comprovem eventuais consultas e/ou tratamentos médicos, cirúrgicos, tratamentos realizados, nome do beneficiário,...".

Como o impugnante NÃO É UMA EMPRESA, e, como tal, não possui a escrituração regular de uma sociedade, NÃO PODERIA SATISFAZER na integralidade, por mais boa vontade que tivesse, a referida exigência fiscal, eis que é pessoa física, profissional liberal (odontólogo).

Ainda assim, visando a colaborar com o fisco, eis que nada tem a esconder, forneceu os elementos de que dispunha e que PROVARAM a exatidão e veracidade das declarações prestadas pelo contribuinte Antônio Barbosa de Souza em Campo Grande/MS."

5) Afronta aos Dispositivos Legais do próprio Auto de Infração

"No Termo de Intimação - Malha IRPF de 06.06.08, o autuante concedeu ao impugnante o PRAZO DE 05 (CINCO) DIAS para o ora impugnante cumprir a sua intimação, em afronta ao art. 19 da Lei 3.470/58 (repetido no art. 835, § 3º, do Decreto 3000/99), citado no referido Termo de Intimação, verbis:

Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, NO PRAZO DE VINTE DIAS, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído. [Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001] (grifos e destaques nossos).

O artifício ilegal do autuante CERCEOU o lícito, irrestrito e constitucional direito de defesa do impugnante, tornando nulo, de pleno direito, o procedimento em questão, eis que o fisco NÃO TEM O PODER DE REDUZIR os prazos fixados em lei.

Ainda assim, tudo fez para respeitar aquele exíguo prazo, CONFIRMANDO CONFIRMOU ter recebido do contribuinte analisado, EM MOEDA SONANTE, os valores de R\$ 18.000,00 em 2005 e 16.300,00 em 2006, ao mesmo tempo em que

indicava o Código de Ética do Conselho Federal de Odontologia, instituído em obediência à Lei 4.324/64 e regulamentado pelo Decreto 68.704 de 03.06.71, o qual veda a entrega do PRONTUÁRIO de paciente a "pessoas não obrigadas ao mesmo compromisso".

Embora INCONTESTÁVEIS os documentos apresentados, tanto que não foram devidamente impugnados, foi expedido o Termo de Intimação datado de 22.04.08 (RETROATIVO), exigindo o citado prontuário, sob a alegação de que o Decreto 3000/99 é hierarquicamente superior ao Código de Ética do Conselho Federal de Odontologia. **FIXANDO-SE O PRAZO EXÍGUO DE DOIS DIAS**, em nova afronta ao art. 19 da Lei 3.470/58.

Transferido ao autuante a pessoal e ilimitada responsabilidade sobre o integral sigilo daquele prontuário, acatou a intimação em questão remetendo-o ao fisco junto com os seguintes documentos:

- 1) Cópia autenticada do Livro Caixa dos anos de 2005 e 2006;
- 2) Cópia autenticada de um odontograma do paciente Antonio;
- 3) Cópia autenticada do prontuário do mesmo paciente Antonio;
- 4) Cópia do contrato de prestação de serviços odontológicos, firmado em 16/10/2003.

Como a artimanha montada para dar azo à autuação que se queria impingir a qualquer custo não estivesse completa, deu-se início ao ato final através do Termo de Intimação - Malha IRPF de 23.07.08, no qual o impugnante FOI INTIMADO a apresentar elementos e/ou esclarecimentos NO PRAZO DE 05 (CINCO) DIAS, agora sob pena de aplicação da multa MÁXIMA prevista no art. 968 do Decreto 3000/99 (RIR).

Repetiu-se, mais outra vez, a flagrante afronta aos termos do art. 19 da Lei 4.370/58, que fixou o prazo de VINTE DIAS para o cumprimento das intimações fiscais.

Isso sem falar que, da mesma forma, afrontou as disposições do art. 928, § 2º, do Decreto 3000/99, verbis:

"§2º. Se as exigências não forem atendidas, a autoridade fiscal competente cientificará desde logo o infrator da multa que lhe foi imposta, (art. 968), fixando novo prazo para o cumprimento da exigência (Decreto-Lei 5844, de 1943, art. 123, § 1º).

O art. 968, por sua vez, tem a seguinte gradação na aplicação das multas, quando cabíveis, o que NÃO OCORREU, por certo:

Art. 968. Às entidades, pessoas e empresas mencionadas nos arts. 928 e 939, que deixarem de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, será aplicada a multa de quinhentos e trinta e oito reais e noventa e três centavos a dois mil, seiscentos e noventa e quatro reais e setenta e nove centavos, sem prejuízo de outras sanções legais que couberem (Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 99, Lei nº 8.383, de 1991, art. 39, inciso 1, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

E assim o é em obediência ao comando do §3º, do art. 928, do mesmo diploma legal, de vez que um não vige sem o outro, verbis:

§ 3º Se as exigências forem novamente desatendidas, o infrator ficará sujeito à penalidade máxima, além de outras medidas legais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, § 2º).

Por conseguinte, SE, A APENAS SE o impugnante NÃO TIVESSE CUMPRIDO as intimações fiscais, E, desde que FEITAS NOS LIMITES DO ART. 19 do Decreto 3000/99 - nenhuma de cujas hipóteses ocorreu -, APLICAR-SE-IA ao eventual A MULTA MÍNIMA, e, somente em caso de NOVA reincidência, seria possível a aplicação da multa MÁXIMA."

- 6) Base legal do Lançamento de Ofício

“Finalmente, chegamos ao ponto final da questão, qual seja, as condições legais para a imposição do Lançamento de Ofício, a qualquer título, contra qualquer contribuinte do Imposto de Renda, ou seja, o comando do § 1º do art. 845, do Decreto 3000/99, verbis;

“§1º. Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançados com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-Lei nº 5844, de 1943, art. 79, § 1º).

Para que pudesse figurar como impugnado algum dos documentos apresentados, seria imperioso haver PROVA ou INDÍCIO VEEMENTE DE FALSIDADE OU INEXATIDÃO

Quanto à falsidade, jamais argüida, sua consideração teria que ser precedida da competente PROVA PERICIAL, nem sequer aventada nos presentes autos.

No que concerne à inexatidão, melhor sorte não restou, porquanto FORAM CONFIRMADOS todos os valores objeto dos Termos de Intimação - Malha IRPF já referidos.

Por conseguinte, SE NÃO HÁ, nos autos, qualquer prova de inexatidão dos valores informados pelo contribuinte Antonio Barbosa de Souza, CONFIRMADOS que foram RECEBIDOS EM MOEDA SONANTE pelo impugnante, e, SE NÃO HÁ indícios veementes de falsidade documental, os esclarecimentos prestados reputam-se plenos e satisfatórios, ex vi legis.”

PEDIDO

1) Improcedência do lançamento fiscal

“Por tudo o exposto, e provado exaustivamente, espera confiante que o auto de infração ora impugnado será CANCELADO definitivamente, seja pela ausência da infração pretendida, seja pelo pleno cumprimento das intimações NOS LIMITES da norma cogentes, seja, finalmente, pela total nulidade dos procedimentos levados a efeito com infração ao disposto no art. 19 do Decreto 3000/99.”

ADMISSIBILIDADE

Do confronto da data de cientificação admitida, 26/08/2008 com a da manifestação da defesa em 22/09/2008, conclui-se que é TEMPESTIVA; e por atender também aos demais requisitos de admissibilidade previstos na legislação que disciplina o processo administrativo fiscal, Decreto 70.235/1972 é CONHECIDA.

PRELIMINAR

HIERARQUIA DAS LEIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO e APRECIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade de lei por ser matéria reservada ao Poder Judiciário, corroborada pela presunção de constitucionalidade das leis, decorrente do processo legislativo pátrio, em que há o controle prévio desse aspecto, tanto pelo Poder Legislativo como pelo Chefe do Poder Executivo, que afasta a competência deste órgão julgador administrativo – integrante do Poder Executivo – para considerar inconstitucional ou ilegal, norma que o Congresso Nacional aprovou e Presidente da República promulgou.

Por certo que tal presunção não é absoluta, podendo ser afastada pelo controle posterior de competência do Poder Judiciário, em cuja hipótese, caberia à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor; somente se tivesse sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a sua execução; ou se houvesse decisão judicial, proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República ou, nos termos do art. 4º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Portanto, deve a administração observar a lei vigente, visto que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, por força do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, e, na falta de declaração de inconstitucionalidade, nos termos retrocitados, o julgamento administrativo cinge-se a aplicar a lei disciplinadora da matéria.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF)

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído pela Portaria SRF n.º 1.265, de 22, de novembro de 1999, e atualmente regulado pela Portaria RFB n.º 11.371, de 12 de dezembro de 2007, consiste em documento emitido em decorrência de normas administrativas reguladoras da execução da atividade fiscal, as quais determinam que os procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal sejam levados a efeito de conformidade com uma ordem específica formalizada mediante Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.

O MPF constitui-se, assim, em instrumento de controle indispensável à administração tributária e em garantia para o contribuinte, na medida em que este poderá conferir se de fato o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que o esteja fiscalizando, se encontra no exercício legal de suas funções.

Enquanto instrumento de controle, o MPF se presta a possibilitar à Secretaria da Receita Federal acompanhar o desenvolvimento das atividades realizadas pelos AFRFB, de modo a verificar, por exemplo, se a fiscalização empreendida está sendo realizada adequadamente, de acordo com os critérios definidos por Lei e pela Administração.

Pelo exposto, verifica-se que tal documento é essencialmente de controle administrativo e eventuais falhas ou vícios na sua emissão ou prorrogação não podem ensejar a nulidade do lançamento.

No entanto, para dirimir qualquer dúvida sobre o assunto, será mostrado a seguir que, ao contrário do alegado pelo litigante, a emissão de MPF não era obrigatória, em razão de se tratar de procedimento de revisão sistemática de declaração de ajuste, cuja dispensa da emissão do MPF é prevista pela própria Portaria RFB n.º 4.066, de 2007, art. 11, IV:

“Art. 11. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

I - realizado no curso do despacho aduaneiro;

II - interno, de revisão aduaneira;

III - de vigilância e repressão ao contrabando e descaminho realizado em operação ostensiva;

IV - relativo à revisão interna das declarações, inclusive para aplicação de penalidade pela falta ou atraso na sua apresentação (malhas fiscais);”

A condição de malha fiscal está explícita no próprio auto de infração (fl. 26), “*Nos trabalhos de malha IRPF ...*”, que trata justamente daquele tipo de procedimento.

Portanto, mostra-se totalmente descabida a alegação da contribuinte de que a dispensa de MPF seria somente nos casos em que não há intimação para o contribuinte apresentar documentos, uma vez que o dispositivo legal somente se refere a “malha”, sem fazer qualquer distinção em relação ao procedimento anterior ao lançamento, se com ou sem intimação prévia do contribuinte.

BASE LEGAL DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

O motivo ou causa da inação é indiferente para o lançamento, pois verificada a infração às disposições do Regulamento do Imposto de Renda, o sujeito passivo submete-se ao lançamento de ofício conforme estipulado no RIR:

“Art. 926. Sempre que apurarem infração às disposições deste Decreto, inclusive pela verificação de omissão de valores na declaração de bens, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional lavrarão o competente auto de infração, com observância do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, que dispõem sobre o Processo Administrativo Fiscal”. (grifou-se)

MÉRITO

AFRONTA AOS DISPOSITIVOS LEGAIS DO PRÓPRIO AUTO DE INFRAÇÃO

O presente processo de crédito foi lançado, segundo a auditoria, pela recusa do contribuinte em fornecer as informações solicitada pela fiscalização, que impôs a aplicação da penalidade acima estabelecida, tendo em vista o descumprimento de mandamento legal.

Confirma-se nos autos o que a auditoria fiscal informou sobre as intimações recebidas pelo contribuinte:

- 1) Intimação em 13/06/2008 – recusou-se a apresentar documentação sob alegação de sigilo profissional;
- 2) Intimação em 27/06/2008 – encaminhou algumas informações e documentos em 01/07/2008, porém, de maneira incompleta;
- 3) Intimação em 04/08/2008 – no dia 11/08/2008, encaminhou uma correspondência onde efetua algumas considerações em relação à solicitação da fiscalização, porém, novamente de modo incompleto e, adicionalmente, recusou a fornecer o livro Caixa com escrituração mensal, conforme definido em legislação.

Na impugnação o sujeito passivo impugna alguns pontos que foram destacados para a devida análise:

a) Prazo para intimação de cinco dias

É oportuno salientar que o prazo concedido pela autoridade fiscal para o atendimento da solicitação não está determinado expressamente no comando do art. 928 do RIR/99. Entretanto, a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1998, que dispõe sobre processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, prevê o prazo de 5 (cinco) dias para a prática dos atos pelos administrados, quando inexistir disposição específica:

“Art. 24. Inexistindo disposição específica, os atos do órgão ou autoridade responsável pelo processo e dos administrados que dele participem devem ser praticados no prazo de cinco dias, salvo motivo de força maior.”

Parágrafo único. O prazo previsto neste artigo pode ser dilatado até o dobro, mediante comprovada justificação.”(Grifou-se).

Da análise dos documentos contidos no processo não se observa nenhum pleito do autuado quanto à concessão de dilação de prazo.

b) Prazo retroativo e datas de intimações incorretas

A alegação quanto a incongruência das datas das intimações não merece prosperar visto que consta em cada intimação duas datas: 1) a da lavratura da intimação (22/04/2008 – fl. 06) e 2) a da efetivação da intimação, via AR no caso (27/06/2008 – fl. 09).

Portanto pela coerência das datas e termos constantes dos autos analisados no referencial do tempo, não há nenhum reparo a fazer.

c) Hierarquia de normas

Foi questionado o fundamento exarado pela auditoria para a terceira intimação: *“o Decreto 3000/99 é hierarquicamente superior ao Código de Ética do Conselho Federal de Odontologia.”*

Devido ao vasto rol de relações humanas, a constante aprovação de leis passou a fazer com que o mesmo fato jurídico fosse regido por mais de uma disposição legal, o que vinha tornando o trabalho do aplicador do direito sobremaneira espinhoso.

Foi a partir disso que surgiu o conceito de antinomia jurídica, a qual foi denominada, segundo as brilhantes lições de Norberto Bobbio (1982, p. 88), como *“a situação que se verifica entre duas normas incompatíveis, pertencentes ao mesmo ordenamento jurídico e tendo o mesmo âmbito de validade.”*

Ante a concepção traçada, tem-se que o conceito de antinomia jurídica surgiu justamente com o fim de revelar a intensa dificuldade sentida pelo intérprete quando da tentativa de subsunção das situações fáticas às normas colidentes. Em vista disso é que vários preceitos foram propostos.

Nesse particular, Norberto Bobbio (renomado jurista), no afã de solucionar tais conflitos, encetou no mundo jurídico os seguintes critérios:

- 1) critério cronológico;
- 2) critério hierárquico;
- 3) critério da especialidade.

Dentre estes princípios releva para o caso o da Especialidade:

*“De acordo com o brocardo jurídico *lex specialis derogat generali* [1], a lei de natureza geral, por abranger ou compreender um todo, é aplicada tão-somente quando uma norma de caráter mais específico sobre determinada matéria não se verificar no ordenamento jurídico. Em outras palavras, a lei de índole específica sempre será aplicada em prejuízo daquela que foi editada para reger condutas de ordem geral.”*

Portanto, mesmo que o fundamento correto para a realização da intimação seja diferente do alegado pela auditoria fiscal, esta irregularidade não vicia o procedimento e muito menos o lançamento, porque somente em caso de prejuízo manifesto ao sujeito passivo é que se poderia cogitar da nulidade.

Os demais pontos da impugnação serão analisados no tópico que se refere ao mérito da multa regulamentar a seguir.

MULTA REGULAMENTAR

Quanto à falta de atendimento à intimação, determina o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 1999):

“Art.927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art.7º).

Art.928.Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

§1ºO disposto neste artigo aplica-se, também, aos Tabeliães e Oficiais de Registro, às empresas corretoras, ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial, às Juntas Comerciais ou repartições e autoridades que as substituírem, às caixas de assistência, às associações e organizações sindicais, às companhias de seguros e às demais pessoas, entidades ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações de interesse para a fiscalização do imposto (Decreto-Lei nº 1.718, de 1979, art. 2º).

§2ºSe as exigências não forem atendidas, a autoridade fiscal competente cientificará desde logo o infrator da multa que lhe foi imposta (art. 968), fixando novo prazo para o cumprimento da exigência (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, §1º).

§3ºSe as exigências forem novamente desatendidas, o infrator ficará sujeito à penalidade máxima, além de outras medidas legais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, §2º).

Art.968.Às entidades, pessoas e empresas mencionadas nos arts. 928 e 939, que deixarem de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, será aplicada a multa de quinhentos e trinta e oito reais e noventa e três centavos a dois mil, seiscentos e noventa e quatro reais e setenta e nove centavos, sem prejuízo de outras sanções legais

que couberem (Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 9º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso I, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

Consta no processo que o impugnante respondeu de forma estratificada, por quatro (04) vezes, pois a medida que apresentava informações surgiam novos fatos que exigiam novos esclarecimentos.

Esta investigação escalonada é razoável, pois se o sujeito passivo apresentasse documentos com força probatória cabal (cheques nominais de pagamento - possível visto que o paciente é irmão do autuado) restaria comprovado e encerrado o processo de cognição, mas como as provas eram insuficientes, necessitava-se de novas informações.

Na segunda intimação foi solicitado o livro Caixa que na terceira resposta do impugnante foi apresentado de forma parcial, um resumo anual – insuficiente para comprovar o pagamento.

Realizado a terceira intimação, reintimação quanto ao pedido de livro Caixa, houve a negativa na resposta que configurou o não atendimento por motivo não razoável que culminou na lavratura do presente auto de infração.

Evidencia-se que não era impossível cumprir tal solicitação porque se dispunha do resumo anual do livro Caixa também tinha os lançamentos individuais e mensais e a opção por não entregá-los foi um ato volitivo sem motivo razoável, que inclusive que originou a presente penalidade, agravada no máximo por ter se configurado a reintimação quanto o pedido do livro Caixa.

CONCLUSÃO

À luz dos autos e da razão demonstrada, VOTA-SE por julgar a IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE com MANUTENÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO e indeferimento de todos os pedidos.

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

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

Exercício: 2008

APRECIACÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

NULIDADE. FALTA DE EMISSÃO DE MPF. MALHA FISCAL

Os lançamentos tributários efetuados a partir dos procedimentos de malha fiscal prescindem da emissão de Mandado de Procedimento Fiscal, independente se houve intimação prévia do contribuinte ou não.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Verificada a infração às disposições do Regulamento do Imposto de Renda, o sujeito passivo submete-se ao lançamento de ofício e seus consectários.

MULTA REGULAMENTAR. FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. CABIMENTO

Mantém-se a multa regulamentar aplicada ao contribuinte que deixando de atender à intimação, no prazo estipulado, descumpra a obrigatoriedade legal de prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções.

Cientificado da decisão de primeira instância em 23/11/2011, o sujeito passivo interpôs, em 22/12/2011, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) a autoridade fiscal não é competente para efetuar o lançamento;
- b) há nulidade do lançamento por vício formal; e
- c) há nulidade do lançamento por vício no MPF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

As questões de fundo devolvidas ao conhecimento deste Colegiado consistem em decidir-se se (a) a emissão prévia de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) era requisito imprescindível para justificar o início da fiscalização e a consequente constituição da penalidade contra o sujeito passivo, se (b) a autoridade lançadora lotada na Delegacia da Receita Federal em Campo Grande era competente para constituir a penalidade contra sujeito passivo domiciliado no Rio de Janeiro; se (c) o sujeito passivo estava obrigado ao envio das próprias declarações relativas ao imposto à autoridade fiscal, e se (d) o sujeito passivo atendeu à intimação emitida pela autoridade fiscal, de modo a descaracterizar a infração.

Conforme observado no acórdão-recorrido, a emissão de MPF é inexigível para fundamentar a constituição de crédito tributário decorrente de inconsistências detectadas pela “malha fiscal” (Portaria RFB 4.066, de 2007, art. 11, IV), e a atuação da autoridade lançadora não tinha por objetivo fiscalizar a conduta deste sujeito passivo, pois voltava-se ao exame da declaração prestada pelo contribuinte ao qual o dentista prestara os serviços cujo custeio estava em discussão.

De modo semelhante, a autoridade lançadora era competente e apta a solicitar a colaboração do sujeito passivo, na medida em que o dever administrativo desempenhado tinha por objeto a conduta do contribuinte, residente na circunscrição afeita à 1ª Região, paciente do sujeito passivo, e não a própria conduta do dentista, residente em área territorial jungida à outra região administrativa.

Em relação à supremacia da Constituição sobre a legislação infraconstitucional, embora este Colegiado esteja proibido de realizar controle de constitucionalidade (Súmula CARF 02), as questões devolvidas ao exame não se resolvem com o emprego de nenhuma técnica de interpretação constitucional, por desnecessidade. A interpretação dos textos legais, sem a interferência do texto constitucional, é suficiente para alcançar o controle de validade da constituição da multa.

No exercício de fiscalização decorrente dos critérios conhecidos como “malha fiscal”, relativos ao contribuinte identificado ao longo dos autos (e.g., fls. 03), a autoridade fiscal lotada na Delegacia da Receita Federal em Campo Grande intimou o sujeito passivo para

comprovar a prestação de serviços de saúde em benefício de tal indivíduo, bem como os respectivos pagamentos, ocorridos nos anos de 2005 e 2006.

Em resposta, o sujeito passivo declarou que o contribuinte era seu cliente, e que teria dele recebido as quantias de R\$ 18.000,00 e 16.000,00, em 2006 e 2007, respectivamente. Sobre as demais informações, apontou que não as forneceria, por força de vedações legal e ética (fls. 07).

Diante da negativa ao fornecimento de dados médicos, a autoridade fiscal intimou novamente o sujeito passivo, motivada pela inoponibilidade do sigilo médico à Secretaria da Receita Federal do Brasil (fls 08-10).

Para atender à segunda intimação, o sujeito passivo encaminhou à autoridade fiscal os seguintes documentos, em cópias: (a) Livro Caixa de 2005 e 2006, (b) odontograma, (c) prontuário do paciente e (d) contrato de prestação de serviços. O sujeito passivo corrige os valores inicialmente, informados, e a quantia de R\$ 16.000,00 passa a R\$ 16.300,00 (fls. 13).

Por entender que tais informações seriam insuficientes, a autoridade fiscal realiza a terceira intimação, com as seguintes indagações (fls. 28-29):

- a) Qual a razão de o sujeito passivo prestar serviços para seu irmão, residente em local distante daquele em que teria ocorrido o tratamento?
- b) Qual a justificativa para a periodicidade do tratamento?
- c) Quais foram os específicos tratamentos executados?

Por fim, a autoridade fiscal anota que o sujeito passivo não comprovou o pagamento do Imposto sobre a Renda apurado mensalmente e incidente sobre o ingresso de valores pagos por pessoas físicas (“Carnê-Leão”).

À terceira intimação, o sujeito passivo respondeu com o documento de fls. 32.

Diante desse quadro, a autoridade fiscal entendeu que o sujeito passivo negou-se a fornecer as informações e os documentos solicitados, de modo a violar os arts. 928 e 968 do Decreto 3.000/1999, e aplicou-lhe a multa no valor histórico de R\$ 2.694,79 (fls. 33-38).

Dispõe o texto legal que serve de fundamento de validade à pena imposta, *verbatim*:

Art. 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos Tabeliães e Oficiais de Registro, às empresas corretoras, ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial, às Juntas Comerciais ou repartições e autoridades que as substituam, às caixas de assistência, às associações e organizações sindicais, às companhias de seguros e às demais pessoas, entidades ou empresas que possam, por qualquer forma, esclarecer situações de interesse para a fiscalização do imposto (Decreto-Lei nº 1.718, de 1979, art. 2º).

§ 2º Se as exigências não forem atendidas, a autoridade fiscal competente cientificará desde logo o infrator da multa que lhe foi imposta (art. 968), fixando novo prazo para o cumprimento da exigência (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, § 1º).

§ 3º Se as exigências forem novamente desatendidas, o infrator ficará sujeito à penalidade máxima, além de outras medidas legais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, § 2º).

§ 4º Na hipótese prevista no parágrafo anterior, a autoridade fiscal competente designará funcionário para colher a informação de que necessitar (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, § 3º).

§ 5º Em casos especiais, para controle da arrecadação ou revisão de declaração de rendimentos, poderá o órgão competente exigir informações periódicas, em formulário padronizado (Decreto-Lei nº 1.718, de 1979, art. 2º, parágrafo único).

[...]

Art. 968. Às entidades, pessoas e empresas mencionadas nos arts. 928 e 939, que deixarem de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal, será aplicada a multa de quinhentos e trinta e oito reais e noventa e três centavos a dois mil, seiscentos e noventa e quatro reais e setenta e nove centavos, sem prejuízo de outras sanções legais que couberem (Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 9º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso I, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

O dever de colaboração do indivíduo com as autoridades fiscais projeta duas dimensões diversas e complementares. Numa dessas dimensões, avalia-se o conteúdo, isto é, a latitude semântica ou a densidade informacional da mensagem emitida pela pessoa obrigada a responder ao Estado, uma vez instada a participar da instrução de um processo tendente à constituição do crédito tributário.

A dimensão complementar é formal, e indica simplesmente a existência ou inexistência da mensagem ou do conteúdo transmitido pelo indivíduo à autoridade fiscal.

Para visualização dessas dimensões, pode-se invocar a estrutura sugerida por SHANNON e WEAVER (Shannon, C.E. (1948), *A Mathematical Theory of Communication*. Bell System Technical Journal, 27: 379-423), em que o *signal* é o índice da existência da informação, enquanto a *mensagem* e o *ruído* (grau de entropia) compõe a carga informacional

Portanto, num evento qualquer de transmissão de dados, deve-se distinguir a existência da comunicação (ou sua tentativa) do conteúdo que se deseja comunicar.

A falha no atendimento das exigências, que serve de pressuposto à aplicação da multa (art. 928, § 2º do Decreto 3.000/1999) equivale à negativa, pura e simples, não fundamentada, de encaminhamento de qualquer resposta à autoridade fiscal. Noutro dizer, apenas a inexistência da resposta motiva a aplicação da pena.

Em sentido diverso, se o indivíduo respondeu à autoridade fiscal, mas o agente estatal entende que as informações ou a justificativa foram insuficientes, a consequência jurídica refletir-se-á na matéria em instrução, mas não se poderá dizer que o sujeito passivo deixou de cumprir com o dever legal de colaboração.

De fato, o ato jurídico da exigência das explicações e da documentação ao sujeito passivo tinha por motivação a confirmação, ou a infirmação, dos pagamentos declarados pelo contribuinte fiscalizado. Se o conteúdo das informações prestadas foi insuficiente para validá-las, a autoridade fiscal provavelmente glosaria as respectivas deduções pleiteadas. Contudo, não se pode dizer que o sujeito passivo deixou de atender à fiscalização.

Ademais, observa-se que o sujeito passivo encaminhou à autoridade fiscal os documentos que afirma dispor, bem como a argumentação que entendia cabível. Foram encaminhados uma cópia de exame, prontuário odontológico e cópia de contrato.

Se a autoridade fiscal entende que tais documentos eram inidôneos, dada a relação de parentesco entre o dentista e o contribuinte, ou por vícios formais como as rasuras, caber-lhe-ia apenas duas condutas: (a) motivar a glosa das despesas declaradas pelo contribuinte (paciente) e, eventualmente, (b) tomar as medidas cabíveis para apuração de outros tipos de atos ilícitos dos quais suspeitasse. Mas, em nenhum momento, seria viável afirmar que o sujeito passivo simplesmente deixou de cumprir com o dever de encaminhamento de documentação e de esclarecimentos.

Em sentido semelhante, a observação sobre a ausência de comprovação do recolhimento do IR incidente sobre os ingressos cuja fonte é pessoa física poderia, em tese, motivar lançamento contra o sujeito passivo, mas também não seria pressuposto da multa por descumprimento do dever de colaboração.

Nesse sentido, confira-se o seguintes precedente:

Numero do processo: 10510.721787/2011-10

Turma: Terceira Turma Extraordinária da Primeira Seção

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Dec 01 00:00:00 UTC 2020

Data da publicação: Tue Jan 05 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Data do fato gerador: 18/05/2011 MULTA REGULAMENTAR. FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. INOCORRÊNCIA. A multa regulamentar prevista no artigo 968, do RIR/99 é aplicável a terceiros obrigados legalmente a auxiliarem as autoridades fiscais, nos moldes do art. 928 do RIR/99. Havendo resposta do interessado, mesmo sem apresentar os esclarecimentos, mas que indique a imprestabilidade da sua contabilidade para o fim desejado pela fiscalização, não pode ser considerado como desobediência à norma legal de atendimento à intimação promovida pelo Fisco.

Numero da decisão: 1003-002.069

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário. (documento assinado digitalmente) Carmen Ferreira Saraiva - Presidente (documento assinado digitalmente) Bárbara Santos Guedes - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Bárbara Santos Guedes, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Wilson Kazumi Nakayama, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Nome do relator: Bárbara Santos Guedes

Em síntese, apesar de discordar da eficácia probante dos documentos e da argumentação encaminhada pelo sujeito passivo (conteúdo-mérito), a autoridade fiscal efetivamente recebeu a resposta do sujeito passivo (existência-formal), e, portanto, não há fato jurídico a implicar a imposição da multa prevista no art. 928, § 2º do Decreto 3.000/1999.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino

