



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.720924/2015-16
ACÓRDÃO	2202-012.030 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PEDRO LUDOVICO TEIXEIRA NETO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RECEITAS DE ATIVIDADE CARTORÁRIA. FUNDESP. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 147. POSSIBILIDADE. MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DE FRAUDE. REDUÇÃO DEVIDO À LEGISLAÇÃO BENÉFICA SUPERVENIENTE.

I. CASO EM EXAME

1.1. Recurso voluntário interposto pela parte-recorrente contra acórdão de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que manteve, em parte, lançamento de ofício relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, decorrente da apuração de omissão de rendimentos provenientes de atividade cartorária.

1.2. A fiscalização apurou divergência entre os valores informados ao Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, mediante recolhimentos ao Fundo Especial de Reaparelhamento e Modernização do Judiciário – FUNDESP, e aqueles declarados em Livro-Caixa e em Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. O lançamento incluiu imposto devido, juros de mora, multa de ofício qualificada e multa isolada pela ausência de recolhimento mensal obrigatório do carnê-leão.

1.3. A decisão recorrida reconheceu ajuste parcial da base de cálculo em razão da consideração da “data do movimento” para fins de apuração das receitas vinculadas ao FUNDESP, manteve a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, bem como preservou a qualificação da penalidade no percentual de 150%.

1.4. No recurso voluntário, a parte-recorrente sustentou: (i) a impossibilidade de cumulação entre multa isolada e multa de ofício em

razão da unicidade do fato infracional; e (ii) a ausência de comprovação de dolo, fraude, simulação ou sonegação aptos a justificar a qualificação da multa.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2.1. Há duas questões em discussão: (i) saber se é admissível a aplicação concomitante da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão e da multa de ofício incidente sobre o ajuste anual do imposto; e (ii) saber se a omissão de rendimentos identificada pela fiscalização autoriza a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3.1. A concomitância entre a multa isolada pela ausência de recolhimento do carnê-leão e a multa de ofício incidente sobre o imposto apurado no ajuste anual encontra amparo no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação conferida pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

3.2. Nos termos da Súmula CARF nº 147: “Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).”

3.3. Como os fatos geradores discutidos ocorreram sob a vigência da redação legal posterior à alteração promovida pela Medida Provisória nº 351/2007, é cabível a aplicação simultânea das penalidades.

3.4. A qualificação da multa de ofício exige demonstração concreta e individualizada de dolo, fraude, sonegação ou simulação, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

3.5. A mera omissão de rendimentos, desacompanhada de elementos objetivos de ocultação patrimonial, falsificação documental, simulação negocial, interposição fraudulenta de terceiros ou utilização de expedientes destinados a impedir o conhecimento do fato gerador, não autoriza a aplicação da multa qualificada.

3.6. Os elementos utilizados pela fiscalização derivaram de informações regularmente prestadas ao Tribunal de Justiça do Estado de Goiás,

circunstância compatível com a caracterização de ocultação dolosa da materialidade econômica subjacente.

3.7. A divergência entre os valores informados ao Tribunal de Justiça e aqueles declarados para fins de tributação revela para além de mera inconsistência declaratória ou possível equívoco interpretativo quanto à forma de escrituração e tributação dos ingressos decorrentes da atividade cartorária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

3.8. Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

3.9. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Andressa Pegoraro Tomazela, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Adoto o relatório elaborado por ocasião do julgamento da impugnação:

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado o presente Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, que lhe exige crédito tributário no montante de R\$ 3.662.899,26, sendo R\$ 1.139.216,59 referentes ao imposto, R\$ 314.051,98 aos juros e R\$ 1.629.541,78 à multa. 2. Através do Relatório Fiscal de fls. 26/34 a fiscalização informa que: 2.1 A fiscalização teve início em 20/03/2014 com a expedição do “Termo de Início do Procedimento Fiscal”, no qual foi solicitado o Livro-Caixa com a escrituração das Receitas e das Despesas dos anos de 2010 a 2012, atinente ao “3º Tabelionato de Notas e Ofício de Registro de Contratos Marítimos de Goiânia” – CNPJ nº 02.890.457/0001-44 – sob a titularidade do fiscalizado. Após pedido formal do interessado foi estendido o prazo para apresentação da documentação solicitada. Foram exarados diversos termos de continuação da ação fiscal haja vista a grande quantidade de informações sob análise. O contribuinte apresentou a documentação que havia sido solicitada através dos TIF nº 305 e 306/2014. DAS INFRAÇÕES 2.2 A fiscalização, em posse de todos os documentos solicitados, constatou que o contribuinte declarou no Livro-Caixa e na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF valores de receita da atividade cartorária menores do que os enviados ao Tribunal de Justiça de Goiás, especificados nos recolhimentos das Guias de Recolhimento Simplificadas (GRS – com o código “504-5”).

O Fundo Especial de Reparelhamento e Modernização do Judiciário – FUNDESP, consoante art. 59 da Lei Estadual nº 14.396/2002, determina que todos os cartórios do estado de Goiás recolham 10% do valor total dos emolumentos a favor do Estado, verbis: Infere-se então que tais valores declarados ao TJ-GO são, no mínimo, as receitas obtidas pelos cartórios, conforme ofício encaminhado pelo Judiciário. Dessa forma, como o percentual recolhido ao Estado de Goiás é de 10%, foi considerado pela fiscalização 100% do referido valor como o total das receitas (emolumentos). Esclarece a Fiscalização que existem dois códigos de recolhimento: 502-9 (taxa judiciária) e 504-5 (Fundesp), sendo este considerado para fins de aferição do total de rendimentos auferidos (emolumentos). Os recolhimentos atinentes às taxas judiciárias não são considerados como receita do Cartório, visto que o mesmo atua tão somente como substituto tributário. Assim sendo, os valores recolhidos de taxas judiciárias não foram somados para fins de cálculo da base de cálculo do tributo devido. Dessa forma, o fato gerador da obrigação tributária foi materializado em vista do contribuinte ter informado ao Tribunal de Justiça uma determinada receita vinculada ao FUNDESP, porém não declarada integralmente para fins tributários. A Fiscalização esclarece ainda que durante os três anos fiscalizados o contribuinte não declarou em DIRPF qualquer

valor atinente às despesas com as atividades cartorárias no Livro-Caixa. Buscando a verdade material dos fatos a Fiscalização considerou tais valores para fins de cálculo da base tributária omitida, exceto as retiradas mensais em dinheiro do Tabelião. 2.3 Os valores de “Previdência Oficial” declarados na DIRPF e no Livro-Caixa foram glosados em face da inexistência de comprovantes. As despesas reais de previdência, informadas após o início do procedimento fiscal, foram consideradas no Livro-Caixa. 2.4 Os rendimentos recebidos de Pessoas Físicas sujeitam-se obrigatoriamente ao recolhimento mensal a título de carnê-leão. O fiscalizado não efetuou recolhimentos inerentes a todos os ganhos obtidos de suas atividades. A multa em destaque está definida nos artigos 43 e 44, inciso II, alínea “a” da Lei nº 9.430/96, que corresponde a 50% do imposto devido. Os valores já pagos de IRPF – carnê-leão foram considerados no cálculo da multa em comento.

2.5 Em relação à omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas foi determinada a multa de 150% do valor do imposto devido, por ter se configurado a prática de fraude fiscal, que em termos gerais significa a utilização intencional de qualquer meio com o fito de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ou seja, há uma tentativa dolosa de não pagar imposto. No caso em epígrafe o contribuinte pagou as Guias (GRS) para o Fundesp para o Tribunal de Justiça de Goiás, correspondente a 10% da receita (emolumentos) e contabilizou-as integralmente como despesas no Livro-Caixa. Todavia, o valor total recebido não foi contabilizado como receita. Essa situação ocorreu na maioria dos 36 meses fiscalizados. Como resultado, não houve o recolhimento integral de Imposto de Renda Pessoa Física em face da conduta dolosa do autuado. A execução de procedimentos contábeis indevidos no Livro-Caixa e informações inverídicas declaradas na DIRPF proporcionaram a sonegação de Imposto. Houve propósito do contribuinte em ocultar a ocorrência do fato gerador e de sua base de cálculo real. Assim sendo, vislumbra-se uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, pois além da intenção de sonegar o Imposto de Renda Pessoa Física proveniente das atividades cartorárias, o sujeito passivo logrou êxito no seu objetivo, consoante demonstrado na auditoria fiscal. 3. O contribuinte apresentou impugnação parcial tempestiva, através da qual alegou, em síntese, que: 3.1 Multa isolada concomitante com a proporcional: Verifica-se no auto de infração que se estão aplicando duas multas: uma proporcional, sobre o imposto apurado de ofício em 31 de dezembro de 2010, 2011 e 2012; outra, na condição de multa isolada, pela falta de pagamento do imposto por antecipação (carnê-leão) nos meses daqueles anos-calendário. As hipóteses de incidência das multas de ofício, proporcional e isolada, encontram-se descritas no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Por seu turno, o art. 43 reporta-se ao modo pelo qual elas serão exigidas. Assim, não é o fato de existirem duas precisões de exigência – juntamente e isoladamente – que isto implique existirem duas hipóteses de incidência, isto é, duas infrações distintas a serem penalizadas. Isolada ou conjuntamente são apenas maneiras pelas quais podem ser exigidas as penalidades, mas não indicam hipóteses de infração autônomas. O pressuposto material da exigência da multa está contido

no art. 44 da Lei nº 9.430/96 e se caracteriza pela falta de pagamento do imposto. E, nos termos do art. 12 da Lei nº 8.383/91, não remanesce dúvida de que a tributação definitiva dá-se sobre os rendimentos apurados em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Portanto, o imposto verdadeiramente devido é aquele apurado no final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual. Ao contrário, corresponde a uma antecipação provisória, em contemplação de um fato gerador e de uma base de cálculo positiva que se espera venham ou possam vir a ocorrer no final do período.

Às fls. 4.525 a 4.529 o impugnante transcreve vários Acórdãos do CARF que tratam do assunto e conclui que, em face da unicidade de conduta do Impugnante e à luz da sistemática legal aplicável, não ocorreram duas hipóteses de incidência da multa de ofício e, portanto, não procede a exigência da dupla cominação. 3.2 Multa proporcional maior que o imposto devido: Verifica-se no auto de infração que a multa proporcional aplicada foi de R\$ 1.629.541,78. Já o valor do imposto devido foi de R\$ 1.139.216,59. Com efeito, a imposição de multa tributária acima do valor da própria obrigação principal está em clara desarmonia com o princípio do não confisco, sendo perfeitamente cabível a sua redução em face do valor excessivo e em homenagem também aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Jurisprudência trazida aos autos às fls. 4.531/4.532. 3.3 Exclusão dos valores referentes ao ano-calendário 2009: O fato gerador do imposto de renda recolhido no carnê-leão ocorre por ocasião de cada recebimento, ainda que o rendimento esteja sujeito aos ajustes mensal e anual. No caso em tela verifica-se que o Termo de Início do Procedimento Fiscal compreendeu os anos calendário de 2010 a 2012. A autoridade fiscal embasa a autuação por omissão de rendimentos nas Relações de Guias de Recolhimento Simplificadas (GRS), com código 504-5, fornecidas pelo Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, que contemplam os recolhimentos efetuados pelo contribuinte ao Fundo de Reaparelhamento e Modernização do Judiciário – FUNDESP, à alíquota de 10% do valor total dos emolumentos. Logo, como o percentual recolhido ao FUNDESP é de 10%, foi considerado pela fiscalização 100% do referido valor de repasse como o total das receitas. Especificamente no ano de 2010 a fiscalização aponta como receita declarada ao Tribunal de Justiça do Estado de GO o montante de R\$ 2.624.705,40. Conforme já exposto, tal valor deriva da Relação de Guias Recebidas a título de FUNDESP (código 504-5) apresentada pelo TJGO à Autoridade Tributária, que totalizou R\$ 262.470,54. Para chegar a esse montante a autoridade fiscal, equivocadamente, levou em consideração a data do pagamento das guias ao FUNDESP, quando na verdade deveria considerar a data do “Movimento”. Este é de fato a data da prestação do serviço e, conseqüentemente, da efetiva percepção do rendimento, que corresponde ao fato gerador do Imposto. A fiscalização incluiu indevidamente no ano-calendário 2010 valores referentes ao “Movimento”, ou seja, data da efetiva percepção do rendimento, dos meses de outubro a dezembro do ano-calendário de 2009, que totalizaram R\$ 43.700,87 de recolhimentos ao FUNDESP e uma

receita de R\$ 437.008,70. Como já destacado, Termo de Início do Procedimento Fiscal compreendeu os anos-calendário de 2010, 2011 e 2012. Portanto, o montante de R\$ 437.008,70 que compreende o “Movimento”, ou seja, os valores efetivamente auferidos nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2009 devem ser excluídos do total de receitas do ano-calendário de 2010, porquanto fora do período fiscalizado. Corroborando o exposto, destaca-se o julgado abaixo do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, verbis:

[...]

O órgão julgador de origem houve por bem manter o lançamento, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2010, 2011, 2012 RECOLHIMENTO AO FUNDESP. EMOLUMENTOS SEGUNDO A DATA DO MOVIMENTO. CORREÇÃO. Verificando-se que a “data do movimento” considerada no recolhimento do Fundesp é aquela que retrata as operações realizadas pelo cartório em determinado período, deve-se proceder à correção da base de cálculo do lançamento. MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. SIMULTANEIDADE. É cabível a simultaneidade da aplicação de multa de ofício e de multa isolada, na medida em que, além de terem sido lançadas em estrita observância da legislação que rege a matéria, referem-se a diferentes infrações apuradas e possuem bases de cálculos distintas. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso do Contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco a fim de se eximir da cobrança do imposto de renda. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. Ao tratar das limitações ao poder de tributar, o legislador constitucional consignou expressamente a proibição da utilização de tributo com efeito de confisco, não da multa. A vedação ao confisco insculpida na Carta Magna é dirigida ao legislador ordinário, que o deve considerar quando da elaboração das disposições normativas, e não ao aplicador da lei, que a ela deve obediência. Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificado do resultado do julgamento da impugnação em 30/05/2016, uma segunda-feira (fls. 4.640), o recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 14/06/2016, uma terça-feira (fls. 4.641), em que se sustenta, sinteticamente:

a. A interpretação adotada pelo órgão julgador de origem do art. 44, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430/1996, ao admitir a cumulação de multa isolada com

multa proporcional, porque a parte-recorrente sustenta que ambas decorrem da mesma omissão de rendimentos e da mesma falta de pagamento do imposto, inexistindo infrações autônomas aptas a justificar dupla penalidade pecuniária ;

b. A exegese conferida pelo órgão julgador de origem aos arts. 43 e 44 da Lei nº 9.430/1996, ao concluir que existem duas hipóteses distintas de incidência sancionatória, porque a parte-recorrente defende que as expressões “isolada” e “conjuntamente” apenas disciplinam a forma de exigência das penalidades, sem criar infrações tributárias autônomas ;

c. A compreensão manifestada pelo órgão julgador de origem acerca da sistemática do carnê-leão, ao considerar que o recolhimento mensal possui fato gerador distinto daquele apurado ao final do exercício, porque a parte-recorrente afirma que o recolhimento mensal constitui mera antecipação provisória do imposto anual devido, inexistindo autonomia material entre as exigências ;

d. A manutenção da multa isolada pela autoridade lançadora e pelo órgão julgador de origem, ao exigirem simultaneamente multa isolada e multa de ofício sobre a mesma omissão de rendimentos, porque a parte-recorrente sustenta que tal cumulação caracteriza bis in idem punitivo vedado pela interpretação sistemática da legislação tributária e pela jurisprudência administrativa citada nas razões recursais ;

e. A aplicação concomitante das multas pela autoridade lançadora, ao desconsiderar o princípio da consunção, porque a parte-recorrente argumenta que o não recolhimento do IRPF ao final do ano-calendário engloba logicamente a ausência de recolhimento antecipado pelo carnê-leão, tornando inviável a imposição de duas penalidades sobre o mesmo ilícito ;

f. A exigência de multa isolada promovida pela autoridade lançadora, ao utilizar a mesma base de cálculo já empregada para a multa de ofício, porque a parte-recorrente sustenta que a legislação não autoriza expressamente a cumulatividade de multas sobre o mesmo fato gerador, razão pela qual apenas uma penalidade poderia subsistir ;

g. A preservação da multa qualificada de 150% pelo órgão julgador de origem, ao reconhecer fraude a partir da mera reiteração da omissão de rendimentos, porque a parte-recorrente defende que a qualificação somente é admissível quando comprovados concretamente dolo, fraude, sonegação ou simulação, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 ;

h. A conclusão adotada pelo órgão julgador de origem acerca da existência de intuito fraudulento, ao presumir dolo a partir da ausência de oferecimento integral dos rendimentos à tributação, porque a parte-recorrente sustenta que o elemento subjetivo da fraude não pode ser presumido e exige demonstração específica de conduta ardilosa voltada a ocultar o fato gerador da autoridade lançadora ;

- i. A capitulação da conduta da parte-recorrente nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, ao enquadrar a omissão de rendimentos como fraude qualificada, porque a parte-recorrente afirma que o relatório fiscal descreve apenas omissão de rendimentos decorrente de divergência entre informações prestadas ao Tribunal de Justiça e aquelas declaradas para fins tributários, sem apontar simulação, ocultação ou subterfúgio doloso ;
- j. A subsistência da multa de 150% mantida pelo órgão julgador de origem, ao afastar a incidência da Súmula CARF nº 14, porque a parte-recorrente sustenta que a simples apuração de omissão de receita ou rendimentos não autoriza, por si só, a qualificação da multa de ofício sem prova do evidente intuito de fraude ;
- k. A qualificação da multa promovida pela autoridade lançadora, ao aplicar penalidade de 150% em hipótese de declaração inexata ou omissão de rendimentos, porque a parte-recorrente sustenta que tais circunstâncias autorizariam apenas a incidência da multa ordinária de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, ausente comprovação de dolo específico

Diante do exposto, pede-se, textualmente (fls. 4658):

“Ante todo o exposto, requer, respeitosamente, seja recebido e processado o presente Recurso Voluntário por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para reformar o Acórdão proferido pela 20ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP e, consequentemente:

4.1.

Reconhecer ser incabível a simultaneidade da aplicação de multa de ofício e de multa isolada, e, por conseguinte, afastar a aplicação desta última, nos anos-calendários de 2010, 2011 e 2012;

4.2.

Desqualificar a multa de ofício, reduzindo-se o percentual de 150% para 75%, nos anos-calendários de 2010, 2011 e 2012.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

Conheço do recurso voluntário, porquanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria.

Acerca da concomitância da multa, aplica-se a orientação firmada na Súmula CARF 147:

Súmula CARF 147

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Como os fatos geradores se encontram sob a vigência e a eficácia do novo parâmetro de controle, a concomitância é aplicável.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

Sobre a aplicação da multa de 150%, o contribuinte sustenta que a multa qualificada deve ser afastada porque a sua aplicação somente seria admissível diante da comprovação concreta de fraude, dolo, sonegação ou simulação, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, o que não teria ocorrido no caso.

Argumenta que a autoridade lançadora e o órgão julgador de origem presumiram indevidamente o intuito fraudulento a partir da mera omissão de rendimentos, embora o relatório fiscal apenas descreva divergência entre os valores informados ao Tribunal de Justiça e aqueles declarados para fins tributários, sem apontar qualquer ardil, ocultação, simulação ou subterfúgio destinado a impedir o conhecimento do fato gerador.

Defende, ainda, que o dolo constitui elemento indispensável para a qualificação da penalidade, não podendo ser presumido, razão pela qual a conduta narrada configuraria apenas omissão de rendimentos ou declaração inexata, hipóteses sujeitas exclusivamente à multa ordinária de 75%, conforme o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 e a Súmula CARF nº 14

Dispõe a legislação de regência:

Lei 9.430/1996 Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: 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;

Conceitos Jurídicos de Falsidade, Simulação e Fraude O conceito jurídico de falsidade está intimamente ligado às respectivas formas de exteriorização, a simulação e a fraude, assim definidas na Lei 4.502/1964:

Lei 4.502/1964 Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

Especificamente, a simulação e a fraude consistem em atos ou falhas intencionais que buscam prevenir ou adiar a ocorrência de um evento tributável, ou alterar suas características fundamentais, com o objetivo de diminuir a quantia do imposto a ser pago ou adiar seu pagamento. A distinção importante é que essas ações ou omissões ocorrem antes do evento tributável, impedindo que ele aconteça ou modificando seus elementos essenciais para reduzir ou postergar intencionalmente o tributo devido, na hipótese de simulação, e são retroativas, no caso da fraude (cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal. Revista Direito Tributário Atual, n. 46. p. 145-170. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral).

A mera omissão é insuficiente para motivar a aplicação de multas motivadas pelo cometimento de fraude (com exceção da hipótese prevista na Súmula 206/CARF, por ela ser vinculante).

Conforme observado em análise doutrinária, eventuais inadimplências tributárias ou falhas cometidas no cumprimento das obrigações acessórias não são redutíveis aprioristicamente à obtenção de vantagem competitiva ou ao aumento dos lucros do contribuinte, em ação ou omissão tendente a ocultar ou a dissimular o fato jurídico tributário, ou a sua expressão econômica (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Responsabilidade Tributária Patrimonial,

Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas. São Paulo: Polo Books, 2019, p. 29 e seg.).

A inadimplência tributária constitui fenômeno complexo que permeia as relações entre o Estado arrecadador e os contribuintes, suscitando questões fundamentais sobre a natureza do ilícito fiscal e os limites da presunção de má-fé. No contexto do ordenamento jurídico brasileiro, emerge com clareza a necessidade de distinguir entre o mero descumprimento de obrigações tributárias e a conduta dolosa voltada à supressão ou redução consciente de tributos devidos.

A primeira consideração que se impõe reside na compreensão de que a inadimplência tributária representa risco inerente e contingente a toda atividade econômica, cuja eliminação completa revela-se impossível mesmo com os mais rigorosos sistemas de gestão. Esta realidade encontra fundamento na própria natureza da atividade empresarial, que se desenvolve em ambiente de incertezas e vicissitudes mercadológicas. O fracasso econômico, longe de constituir exceção, integra o espectro natural dos resultados possíveis em qualquer empreendimento, inexistindo regra ontológica que assegure o sucesso financeiro ou que transforme o insucesso em conduta ilícita.

Aqui cabe aplicar a racionalidade subjacente à Navalha de Hanlon.

Utilizada neste contexto, ela demonstra que atribuir má-fé ou intenção dolosa à mera inadimplência, sem evidências robustas de conduta fraudulenta, configura não apenas erro lógico, mas também violação dos vetores fundamentais que regem o Estado Democrático de Direito, expressamente reproduzidos no Código Tributário Nacional e no restante da legislação de regência. Quando o Estado presume dolo na simples falta de pagamento, ignora que a explicação mais provável reside em dificuldades financeiras genuínas, erros administrativos ou falhas de gestão que caracterizam a imperfeição humana, e não em conspiração deliberada contra o Erário.

Talvez um dos exemplos mais eloquentes da imprescindibilidade da Navalha de Hanlon nos juízos acerca da presença de dolo na ação do contribuinte, a obra shakespeariana "O Mercador de Veneza" oferece metáfora eloquente para ilustrar a crueldade de se presumir má-fé na inadimplência econômica. Antonio, mercador respeitável e empreendedor necessário ao progresso de sua cidade, vê-se à mercê de vicissitudes marítimas que escapam a seu controle (bem como à imprudência causada por suas pulsões). Suas naus, lançadas ao mar em época de tecnologia rudimentar, representavam não apenas investimento comercial, mas a própria pulsão humana pelo progresso através do comércio. O naufrágio de sua frota não decorreu de negligência ou dolo, mas das idiosincrasias próprias da navegação em mares revoltos, onde tempestades e piratas constituíam riscos conhecidos, porém inevitáveis. A consequência dramática, que quase lhe custasse uma libra de carne e a própria vida, exemplifica com vigor literário a barbárie de se equiparar inadimplência involuntária a crime doloso. Uma série de manobras judiciais, políticas e sectárias acabaram por oferecer uma hipótese de salvação rápida e imponderadamente aceita. Em nossa república democrática moderna, aceitar que o mero

insucesso econômico possa automaticamente caracterizar intenção criminosa equivaleria a ressuscitar a prisão por dívidas e a transformar o empreendedorismo em atividade de risco penal presumido. O Código Tributário Nacional, alinhado aos vetores constitucionais da presunção de inocência e da dignidade da pessoa humana, repudia tal interpretação jarvetiniana.

Indubitavelmente, a estrutura normativa do direito tributário brasileiro estabelece clara distinção entre as diversas modalidades de descumprimento das obrigações fiscais, reservando as sanções penais apenas para condutas que ultrapassem o mero inadimplemento. A lei penal, expressamente imbricada na estrutura da norma sancionadora tributária em exame, enumera taxativamente as hipóteses de crimes tributários, todas caracterizadas pela presença de elementos subjetivos específicos que denotam a intenção deliberada de fraudar o Fisco. A sonegação fiscal exige a ocultação ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias; a fraude requer o emprego de artifício ou ardil; a conluio pressupõe ajuste doloso entre duas ou mais pessoas. Em nenhum momento o legislador incluiu a simples inadimplência como conduta criminosa, reconhecendo implicitamente que o não pagamento pode decorrer de causas alheias à vontade delituosa do contribuinte. Esta opção legislativa reflete compreensão sofisticada das realidades econômicas, onde crises financeiras, oscilações de mercado e erros de gestão constituem ocorrências ordinárias que não podem ser criminalizadas sob pena de se inviabilizar a própria atividade empresarial. Quando a administração tributária pretende inferir dolo da mera constatação de débitos não quitados, subverte a hierarquia normativa e cria tipos penal e sancionatório não previstos em lei, com a violação da regra da legalidade estrita que governa o direito tributário sancionatório-patrimonial e penal.

Sem prejuízo, a função dos tributos no Estado moderno transcende a mera arrecadação, configurando instrumento de política econômica e social que deve harmonizar-se com outros valores constitucionais, notadamente a livre iniciativa e o desenvolvimento nacional. Interpretar toda inadimplência como manifestação de dolo equivaleria a ignorar que o sistema tributário convive necessariamente com certo grau de inadimplemento involuntário, decorrente das flutuações naturais da economia ou da estupidez humana. As empresas operam em ambiente de competição e risco, onde margens de lucro estreitas, prazos de pagamento descasados e variações cambiais podem rapidamente transformar situação de regularidade fiscal em inadimplência. Reconhecer esta realidade não significa legitimar a evasão fiscal dolosa, mas compreender que entre o cumprimento integral das obrigações tributárias e a sonegação criminosa existe vasto espectro de situações intermediárias que não podem ser reduzidas a uma dicotomia simplista (cf. SORRENTINO, Thiago. Responsabilidade Tributária, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas. 1. ed. São Paulo: Polo Books, 2019). O próprio ordenamento jurídico prevê mecanismos de recuperação fiscal, parcelamentos e transações precisamente porque reconhece que a inadimplência pode decorrer de dificuldades temporárias superáveis, ou de ruína catastrófica irreversível, incompatíveis com a presunção de má-fé permanente.

A regra da explícita e consistente motivação e fundamentação dos atos administrativos se aplica-se com especial vigor às acusações de ilícitos qualificados pela intenção

sonegatória, apondo-se à administração fazendária o dever de demonstrar, além da materialidade do débito, a presença inequívoca do elemento subjetivo doloso. Esta exigência probatória não constitui privilégio indevido aos devedores fiscais, pois se trata de garantia fundamental que impede a transformação do poder de tributar em instrumento de opressão. Quando se presume dolo na inadimplência isolada, inverte-se o ônus da prova de maneira incompatível com o devido processo legal, forçando o contribuinte a demonstrar sua inocência em vez de exigir do Estado a comprovação da culpabilidade. Esta inversão viola não apenas normas processuais, mas a própria estrutura lógica do direito administrativo sancionador, onde a dúvida deve favorecer o acusado e não o acusador.

Como observação puramente lateral (*obiter dictum*), anota-se que as consequências práticas de se presumir dolo na inadimplência tributária revelar-se-iam devastadoras para o ambiente de negócios e para a própria arrecadação fiscal. Empresários honestos, confrontados com dificuldades financeiras temporárias, ver-se-iam transformados em criminosos presumidos, desencorajando o empreendedorismo e a formalização de negócios. A ameaça de criminalização automática da inadimplência criaria incentivo perverso para a informalidade, onde a ausência de registros oficiais supostamente protegeria o indivíduo contra acusações sancionatórias patrimoniais e penais.

Paradoxalmente, a presunção de má-fé reduziria a base tributária ao afugentar contribuintes do sistema formal, prejudicando a arrecadação que se pretende proteger. O direito comparado oferece exemplos eloquentes de jurisdições onde a criminalização excessiva de condutas empresariais resultou em fuga de capitais e estagnação econômica, demonstrando que a segurança jurídica constitui pré-requisito para o desenvolvimento sustentável.

Em conclusão, a isolada inadimplência tributária, seja total ou parcial, revela-se manifestamente insuficiente para caracterizar a intenção consciente de reduzir ou suprimir tributo devido. Esta afirmação encontra amparo não apenas na interpretação sistemática do ordenamento jurídico, mas também na compreensão das realidades econômicas que permeiam a atividade empresarial e na aplicação dos princípios fundamentais que regem o Estado Democrático de Direito. A presunção de dolo baseada exclusivamente no inadimplemento viola a presunção de inocência, ignora as vicissitudes naturais dos negócios e cria ambiente de insegurança jurídica incompatível com o desenvolvimento econômico. O combate à sonegação fiscal, objetivo legítimo e necessário do Estado, deve pautar-se pela identificação precisa de condutas dolosas comprovadas, e não pela sanção indiscriminada de todos aqueles que, por razões alheias à má-fé, encontram-se temporariamente impossibilitados de cumprir suas obrigações tributárias. Somente assim preservar-se-á o equilíbrio entre o poder de tributar e os direitos fundamentais dos contribuintes, garantindo que o sistema fiscal cumpra sua função social sem transformar-se em instrumento de opressão.

Logo, não se pode imputar ao sujeito passivo, ou ao seu representante, a intenção de reduzir ou de suprimir tributo, mediante ocultação ou manipulação do fato gerador concreto, se a conduta for indicativa de negligência ou de imperícia.

Também é inadmissível a utilização da Teoria do Domínio do Fato para responsabilizar pessoas naturais por infrações tributárias, especialmente aquelas que adotam em seus descritores normativos elementos típicos do Direito Penal (REsp 1.854.893, Sexta Turma, por unanimidade, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020).

Como os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 versam sobre fraude, simulação e conluio na perspectiva penal, a eles se aplica um padrão interpretativo mais rigoroso, refratário ao uso de ficções e de presunções que, em matéria civil não sancionatória, talvez fossem admissíveis.

Por sua eficácia persuasiva e clareza, transcrevo o seguinte trecho de decisão proferida pelo Min. Messod Azulay, nos autos do HC 0367396-24.2024.3.00.0000 (DJe-N de 04/02/2025):

Em especial, a demonstração do dolo pertinente à prática do núcleo do respectivo tipo penal é imprescindível.

Conforme descreve Thiago Sorrentino, os tipos penais previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990, cujas características se espriam em comum noutros tipos relacionados às vicissitudes das empresas, pressupõem a comprovação de conduta ativa ou omissiva consciente e tendente a escamotear a ocorrência do fato jurídico tributário, em suas dimensões qualitativas ou quantitativas, que extrapolem "postura não intencional de prejudicar, nem de cometer erros, de modo a tornar eventual desvio um acidente inafastável pela contingência" (Um Conto de Duas Falsidades: a Influência Recíproca das Retóricas Tributária e Penal na Definição do Ilícito Tributário Punível com Sacrifícios ao Patrimônio e à Liberdade Física. Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 121 – Ago-Set/2024, p. 96-110).

De outro modo, tais tipos penais reduzir-se-iam à criminalização do mero inadimplemento tributário, figura inexistente na legislação de regência (cf., e.g., AgRg no AREsp: 1848690 SC 2021/0069114-1, Data de Julgamento: 19/12/2022, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/02/202; e, pelo racional, a orientação constante na Súmula 430/STJ).

Por exemplo, o atual panorama legal e jurisprudencial dá ampla margem a interpretações legítimas sobre o modo como os empreendimentos podem ser validamente organizados e desenvolvidos.

Demonstrativo dessa larga latitude interpretativa está nas discussões judiciais sobre os critérios decisórios determinantes que caracterizariam a pejetização, ilícita, de terceirização, lícita, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em precedentes vinculantes (cf. Estudos Tributários e Aduaneiros – IX Seminário CARF / Francisco Marconi de Oliveira ... [et al.], Coordenador. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2024).

Calha sempre lembrar uma observação feita pelo Min. Cezar Peluso, durante uma das sessões plenárias do STF, em que se discutia a responsabilização do advogado público pela elaboração de parecer adotado por autoridade, cuja conduta fosse, posteriormente, tida por ilegal.

Segundo se recorda, disse o Min. Peluso algo próximo a (ou com esse sentido):

Se onze pessoas dotadas de notório saber jurídico muitas vezes não chegam a uma decisão unânime, como exigir de outras pessoas que vaticinem a única solução correta a uma questão jurídica, tal como posteriormente interpretada pelo Judiciário?

Neste ponto, é útil reafirmar: os requisitos para qualificação da multa, por se relacionarem ao direito administrativo sancionador, bem como por literalmente utilizarem a legislação penal como parâmetro de controle (Lei 4.502/1964), devem adotar as salvaguardas e linhas de interpretação típicas do direito penal.

No caso concreto, a narrativa constante do próprio relatório fiscal evidencia a consciência sobre a ilicitude e o alinhamento das ações para alcançar o resultado ilícito.

A existência de registros oficiais paralelos, um, para fins fiscais, outros, para fins correccionais, perante a Corregedoria do Tribunal de Justiça, permite concluir, com boa segurança, que não houve um simples erro de interpretação, uma falha de pontual de anotação, nem desídia organizacional.

Somente é possível manter dois registros organizados, com dados diversos sobre a mesma realidade, para alcançar resultados diversos perante a Corregedoria e perante as Burras Públicas, se houver a intenção evitar punições administrativas-disciplinares concomitantemente à redução indevida e consciente de tributos devidos.

Se a autoria é imputável ao contribuinte, trata-se de questão irrelevante para a seara tributária, dado que a tributação decorre de seu dever de garante, independentemente de questionamentos próprios e exclusivos do campo penal.

De todo o modo, aplica-se a redução da multa, pela aplicação retroativa de legislação mais benéfica.

Aqui, aproveito as palavras do conselheiro-vogal Henrique Perlatto, em seu voto:

Isso, pois como se verifica do relatório fiscal, restou demonstrado que a Recorrente possuía um controle das receitas auferidas no exercício de sua atividade cartorária, dado que recolhe ao FUNDESP do Tribunal de Justiça de Goiás encargos no importe de 10% e os contabiliza como despesas em título de

livro caixa. Não obstante, no tocante às receitas auferidas, a Recorrente as indica em patamar menor de forma sistemática, tendo ocorrido sonegação na maioria dos 36 dos meses fiscalizados.

A existência de um controle paralelo aqui restou caracterizada, pois para que a Recorrente possa manter a regularidade do exercício de sua atividade junto ao TJGO, não pode deixar de recolher os encargos exigidos pelo tribunal. Não obstante, para a Receita Federal são apresentados dados que denotam o subfaturamento com fito de suprimir o imposto de renda devido ao longo de todo o período fiscalizado. Esse controle denota que não se trata de mero erro da Recorrente, mas sim uma atuação dolosa sistemática com fito de suprimir

Assim, entendo que neste caso não é a mera conduta da omissão de rendimento que resultou na qualificadora da multa, dado que o relatório fiscal bem indica essa situação no excerto abaixo:

“Tal fato configura-se quando há casos de prática de fraude fiscal, que em termos gerais significa a utilização intencional de qualquer meio com fito de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ou seja, há uma tentativa dolosa de não pagar o imposto.

No caso em epígrafe o contribuinte pagou as Guias (GRS) para o Fundesp ao Tribunal de Justiça de Goiás, correspondente a 10% da receita (emolumentos), e contabilizou-as integralmente como despesas no livro-caixa⁵.

Todavia, o valor total da receita (100%), que é obtido numa regra de três simples, não foi contabilizado como receita. Outrossim, essa situação ocorreu na maioria dos 36 (trinta e seis) meses fiscalizados. Como resultado da conduta do contribuinte em questão, não houve recolhimento integral de Imposto de Renda Pessoa Física em face da conduta dolosa do autuado.”

Não obstante, considerando que a referida penalidade foi reduzida a 100% pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser aplicada a retroatividade benigna do artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN.

Ante do exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, tão-somente para reduzir o valor da multa do patamar de 150%, ao patamar de 100%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

ACÓRDÃO 2202-012.030 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10120.720924/2015-16

DOCUMENTO VALIDADO