



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.726613/2015-52
ACÓRDÃO	2101-003.199 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LÚCIA HELENA ALVES DO NASCIMENTO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DECLARAÇÃO PELO MODELO SIMPLIFICADO. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DA OPÇÃO. SÚMULA CARF N. 86.

É vedada a retificação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física que tenha por objeto a troca de forma de tributação dos rendimentos após o prazo previsto para a sua entrega.

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE. SÚMULA CARF N. 33.

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF N. 147.

Somente com a edição da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, que alterou a redação do artigo 44 da Lei n. 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%).

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%, em razão da alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Cleber Ferreira Nunes Leite, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Mario Hermes Soares Campos(Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Heitor de Souza Lima Junior.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 4575/4577) interposto por LÚCIA HELENA ALVES DO NASCIMENTO em face do Acórdão nº. 10-56.348 (e-fls. 4563/4568), que julgou a Impugnação improcedente.

O Auto de Infração foi lavrado para lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, anos-calendário 2010, 2011 e 2012, conforme constatação de ocorrência da seguinte infração: omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física.

A contribuinte é titular do cartório de Registro de Imóveis e Tabelionato de Notas de Santa Helena de Goiás, e a fiscalização teve início com a solicitação do livro caixa com a escrituração de despesas e receitas dos anos de 2010 a 2012 atinentes ao cartório. A documentação foi apresentada de forma incompleta após vários pedidos de dilação de prazo. As informações do cartório foram solicitadas ao Tribunal de Justiça do Estado do Goiás que apresentou os relatórios financeiros da atividade cartorária.

Diante da análise dos documentos, a fiscalização constatou que teria ocorrido a infração de omissão de rendimentos, pois a autuada teria declarado no livro caixa e na Declaração

de Imposto de Renda da Pessoa Física valores de receita da atividade cartorária menores do que os informados pelo Tribunal de Justiça, constante das Guias de Recolhimento simplificadas (GRS), no código 504-5, que seriam equivalentes a 10% dos emolumentos destinado ao Fundesp.

A fiscalização ainda destacou que nos anos fiscalizados a autuada não teria declarado qualquer valor atinente às despesas com as atividades cartorárias no livro caixa, tendo optado pelo desconto simplificado.

Foi imposta a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), e a multa isolada de 50% por falta de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão, dos meses de janeiro a dezembro dos respectivos anos-calendário.

A contribuinte foi cientificada do Auto de Infração pela via postal, conforme Aviso de Recebimento, em 26/10/2015 (e-fl. 4529), e apresentou a impugnação via correios (e-fls. 4542/4544), em 25/11/2015 (e-fl. 4547), apresentando as seguintes alegações, aqui resumidas pela decisão de piso:

Preliminarmente, alega que na expedição do Termo de Início de Procedimento Fiscal, em 20/03/2014, a documentação estava em outro escritório contábil foi fornecida para a escrituração contábil do Livro Caixa, onde, após realizada a escrituração, foi constatado diferenças entre as bases de cálculo declaradas pela contribuinte e as apuradas no Livro Caixa nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012.

No mérito, com base na apuração da contribuinte feita pela escrituração do Livro Caixa dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, pelo confronto das receitas e despesas mensais, apurou valores de bases de cálculo inferiores aos apurados pela Fiscalização, embora superiores aos declarados e recolhidos. Por isso, somente admite como passível de tributação de ofício os valores apurados de base de cálculo omitidas apurados por esta, conforme demonstrativos de e-fls.4.544.

Por fim, requer o recálculo do valor devido com fundamento nas bases de cálculo omitidas apuradas por esta, conforme demonstrativos de e-fls.4.544, com as penalidades respectivas.

Sobreveio o julgamento da Impugnação, e foi proferido o Acórdão nº. 10-56.348 (e-fls. 4563/4568), que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PRELIMINAR.

Incabível a preliminar que trata de questões de mérito diante da improcedência do mérito do litígio.

OMISSÃO. PROVAS OBTIDAS DE ÓRGÃO OFICIAL DO ESTADO. DECLARAÇÃO SIMPLIFICADA E PERDA DA ESPONTANEIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ACEITAÇÃO DE DESPESAS DO LIVRO CAIXA PARA ALTERAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO.

A constatação da omissão de rendimentos obtida pela informação de órgão do Tribunal de Justiça Estadual, e o correspondente lançamento do crédito tributário, não pode ter alteração pela apresentação de despesas do Livro Caixa, pois foi respeitada a opção da contribuinte de apurar as despesas no ajuste anual pela Declaração Simplificada, com seus efeitos pertinentes, que não pode ser alterada após o prazo de entrega da declaração anual, concomitante com a perda da espontaneidade da apresentação destas despesas pela anterior cientificação do Termo de Início de Fiscalização pela contribuinte.

PENALIDADES. ACEITAÇÃO TÁCITA.

A aplicação das penalidades, inclusive a qualificação da multa, deve ser mantida pela falta de contestação expressa, que revela aceitação tácita destas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi cientificada do resultado do julgamento pela via postal, em 09/06/2016, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 4573) e apresentou seu Recurso Voluntário (e-fls. 4575/4577), com os seguintes argumentos:

- a) **Os fatos:** Que a contribuinte teria optado, equivocadamente, pelo modelo de declaração do Imposto de Renda nos exercícios em referência pelo desconto simplificado, enquanto deveria ter feito a opção pela apuração do resultado com base na escrituração do Livro Caixa Mensal. Diante da perda de espontaneidade e impossibilidade de alteração do modelo, foi lavrado o Auto de Infração.
- b) **O Direito: preliminar:** a contribuinte confirma o equívoco na apresentação das declarações pelo modelo simplificado, mas reafirma que apresentou todos os documentos e que a escrituração do livro caixa teria sido regularmente realizada. Ressalta que chegou a apuração diversa da realizada pela fiscalização e que não teria omitido informações ou deixado de apresentar documentos necessários para que a fiscalização ocorresse normalmente. Alega, ainda, que não teve a intenção de sonegar ou de cometer crime contra a ordem tributária.
- c) **Mérito:** Discorda da aplicação da multa qualificada e da multa isolada exigida conjuntamente. Discorda também do resultado apurado, pois entendeu que a diferença das receitas líquidas tributáveis após a compensação das despesas dedutíveis são inferiores às apuradas pela fiscalização. Afirma que promoveu o pagamento do Imposto de Renda devido segundo a sua apuração.

Em seguida, os autos foram remetidos ao CARF para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, dele conheço.

2. Da Impossibilidade de retificação da forma de tributação dos rendimentos

A recorrente admite que teria optado pela forma de tributação pelo regime simplificado para tributação de seus rendimentos, e em sede de Recurso Voluntário, reitera o argumento de que tal opção teria sido equivocada e que deveria ser aceita a apuração escriturada em seus livros caixa.

Entretanto, conforme destacado pela fiscalização no Relatório Fiscal (e-fls. 24), o CARF possui entendimento sumulado sobre o tema:

Súmula CARF nº 86

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 10/12/2012

É vedada a retificação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física que tenha por objeto a troca de forma de tributação dos rendimentos após o prazo previsto para a sua entrega. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

A decisão de piso ainda esclarece:

Ocorre que a apuração da base de cálculo, pelo confronto das receitas e despesas e a tributação do resultado positivo, não afeta o presente lançamento fiscal por dois motivos, que serão detalhados na análise do mérito. **O primeiro é que a contribuinte optou pela tributação anual simplificada, na qual se tributa um percentual da receita, até determinado valor, como despesa dedutível, substituindo todas as outras despesas, não se podendo alterar tal escolha após a entrega da declaração, nos termos da IN SRF nº 15, de 2001.** O segundo, que atua concomitante com o primeiro, **é a perda da espontaneidade da contribuinte pelo Termo de Início de Fiscalização, nos termos do art.7º do Decreto**

70.235/1972, de forma que não pode ser afetada a apuração de ofício do valor efetivamente devido do tributo, com as penalidades respectivas.

Não há como se admitir o argumento de que a opção teria sido equivocada, pois mesmo que tivesse se optado pela apuração por meio de livro-caixa (declaração completa), vê-se que grande parte das receitas foram omitidas. Os quadros comparativos elaborados pelo Relatório Fiscal mostram que apenas uma pequena parte das receitas obtidas foi declarada pela recorrente., e que isto ocorreu para os 36 meses, ou seja, de forma reiterada, o que afasta a possibilidade de ter sido um mero equívoco de opção.

A recorrente ainda alega que após a apuração da contribuinte feita pela escrituração do Livro Caixa dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, e pelo confronto das receitas e despesas mensais, apurou valores de bases de cálculo inferiores aos apurados pela Fiscalização, embora superiores aos declarados e recolhidos, e que tal diferença deveria ser levada em consideração para alteração do lançamento.

Como bem destacado pela decisão de piso, ainda que fosse possível alterar a forma de declaração para acatar as despesas escrituradas e comprovadas nos livros caixa, esta alteração não seria mais possível após o início da ação fiscal, nos termos da Súmula CARF nº. 33:

Concomitantemente, a mudança de apuração do ajuste anual dos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, de declaração simplificada para declaração completa, na qual a contribuinte deseja que seja aceita as despesas do Livro Caixa, somente ocorre após a perda da espontaneidade representada pela cientificação da contribuinte do Termo de Início de Fiscalização, conforme descreve o art.7º do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, abaixo transcrito:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

- I - O primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
- II - A apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- III - O começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Diante da perda da espontaneidade, não pode a contribuinte alterar a forma de apuração do ajuste anual, que gera a retificação dos valores devidos nas respectivas declarações IRPF, afetando a apuração de ofício pelo Fisco do valor efetivamente devido do tributo, com as penalidades respectivas. Aliás, tal

conclusão já é pacífica na esfera administrativa, tanto que o Conselho de Contribuintes, atual CARF, veio a decretar na Súmula nº 33, que assim prescreve Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Diante do exposto, deve ser o lançamento mantido.

4. Das Penalidades

A recorrente se insurge contra a aplicação das multas de ofício e isolada de forma genérica em seu recurso voluntário. Alega discordar da aplicação das penalidades. Nenhum argumento relativo às penalidade foi trazido em sede de Impugnação, como ressaltado pela decisão de piso:

Penalidades

Não foram contestadas a qualificação da multa para o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) e a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento do IRPF a título de carnê-leão, tendo havido a aceitação tácita destas.

No que diz respeito à multa de ofício qualificada, entendo que a fiscalização justificou a sua aplicação, senão, vejamos:

Com relação às multas vinculadas aos fatos geradores constantes do Auto de Infração em destaque, verifica-se que em relação à omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas foi determinada a multa de 150% do valor do imposto devido, consoante prescreve o inciso I e § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, baseado nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64.

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 a contribuinte pagou as Guias (GRS) para o Fundesp ao Tribunal de Justiça de Goiás, correspondente a 10% da receita (emolumentos).

Todavia, o valor total da receita (90%), que é obtido numa regra de três simples, não foi contabilizado como receita. Outrossim, essa situação ocorreu em todos os 36 (trinta e seis) meses fiscalizados. Como resultado da conduta da contribuinte em questão, não houve recolhimento integral de Imposto de Renda Pessoa Física em face da conduta dolosa da própria autuada.

A capacidade contributiva do sujeito passivo apurada no curso desta Ação Fiscal demonstrou que as informações declaradas na DIRPF inverídicas proporcionaram a sonegação de Imposto de Renda Pessoa Física da contribuinte retromencionada.

Com efeito, ao que tudo indica, houve o 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 da fiscalizada, 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. (sem grifos no original)

Sendo assim, entendo que está caracterizada a conduta fraudulenta da recorrente que por anos registrou receitas muito inferiores às obtidas com a intenção de sonegar tributos.

Contudo, é necessário verificar que cabe ajuste no valor da multa qualificada, pois, nos termos do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, ela foi reduzida de 150% para 100%, nos casos de não verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Portanto, deve-se aplicar a retroação disposta na Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, com alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023, reduzindo o percentual da multa de ofício para 100%.

No que diz respeito à aplicação concomitante das penalidades, o tema não demanda maiores discussões pois encontra-se sumulado no âmbito do CARF:

Súmula CARF nº 147

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

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%).

Considerando tratar-se dos anos de 2010 a 2012, deve a multa isolada sem mantida de forma concomitante à multa de ofício.

5. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao percentual de 100%, em razão da alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa