



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10437.721461/2018-81
ACÓRDÃO	2401-012.676 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARIA CELIA DE LIMA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2014, 2015, 2016

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. TRABALHO SEM VÍNCULO. PROFISSIONAL CREDENCIADO. APURAÇÃO POR INFORMAÇÃO DE ÓRGÃO PÚBLICO. ÔNUS DA PROVA.

Apurados os rendimentos com base em informação de órgão público, dotada de presunção de legitimidade, cabe ao sujeito passivo o ônus de comprovar, por prova idônea, que recebeu valor inferior ao apurado. Anotação de controle pessoal, produzida unilateralmente e desacompanhada de elementos externos que a corroborem, não é suficiente para infirmar a apuração, mantendo-se a omissão pelo valor apurado.

PROVA. PRECLUSÃO. PROVA TESTEMUNHAL. DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

A instrução probatória concentra-se na impugnação, precluindo a juntada posterior de documentos fora das hipóteses legais. O processo administrativo fiscal não comporta prova testemunhal. Presentes nos autos os elementos necessários à convicção, é desnecessária a realização de diligência, que não se presta a suprir a prova a cargo do sujeito passivo.

ESPONTANEIDADE. DECLARAÇÃO APRESENTADA APÓS O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO.

A declaração transmitida e apresentada após o início do procedimento fiscal não afasta a apuração de ofício, por ausente a espontaneidade em relação aos atos anteriores ao início da ação fiscal.

DESCONTO SIMPLIFICADO. FACULDADE. OPÇÃO NA DECLARAÇÃO.

O desconto simplificado substitui as deduções legais e constitui faculdade exercida na declaração de ajuste anual, sendo a escolha do modelo de

declaração opção do contribuinte, insuscetível de alteração posterior no contencioso. Não manifestada opção válida pelo sujeito passivo omissor, não cabe a sua concessão de ofício no lançamento.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. INFRAÇÕES DISTINTAS.

A multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão e a multa de ofício pela falta de declaração e de recolhimento do imposto no ajuste anual decorrem de infrações distintas. A partir da Lei n. 11.488/2007, existe previsão específica para a exigência simultânea das duas penalidades, aplicável aos fatos geradores posteriores à sua vigência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Leonardo Nuñez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Maria Célia de Lima contra o acórdão n. 09-70.344 da 4ª Turma da DRJ/JFA, que julgou improcedente a impugnação.

A exigência tem por objeto o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física dos anos-calandário 2013, 2014 e 2015 (exercícios 2014, 2015 e 2016). Pelo Auto de Infração de fls. 417/430, lavrado em 01/11/2018, apurou-se crédito tributário total de R\$ 350.001,28, composto de imposto de R\$ 133.718,71, juros de mora de R\$ 49.134,37, multa proporcional de ofício de R\$ 100.289,02 e multa exigida isoladamente de R\$ 66.859,18.

O lançamento decorreu de procedimento de fiscalização em que se constatou que a contribuinte é psicóloga credenciada pelo DETRAN/SP para a realização de exames de avaliação psicológica de candidatos à obtenção e renovação da Carteira Nacional de Habilitação. A primeira infração foi a omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, nos valores anuais de R\$ 188.736,67 em 2013, R\$ 200.673,52 em 2014 e R\$ 204.852,24 em 2015, sobre a qual se aplicou a multa de ofício de 75%, com enquadramento no art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 11.488/07. A segunda foi a falta de recolhimento do carnê-leão (recolhimento mensal obrigatório), sobre a qual se aplicou a multa isolada de 50% incidente sobre o imposto mensal apurado, com enquadramento no art. 44, inciso II, alínea a, da Lei n. 9.430/96 e no art. 8º da Lei n. 7.713/88 (fls. 413).

Consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 410/416 que a fiscalização se iniciou em 23/01/2018, com ciência da fiscalizada em 31/01/2018, e que a contribuinte, então omissa, apresentou em 14/03/2018 cópias das DIRPF dos exercícios 2014, 2015 e 2016, transmitidas em 02/03/2018, 06/03/2018 e 08/03/2018, as quais foram desconsideradas pela fiscalização por terem sido entregues após o início do procedimento fiscal, com perda da espontaneidade nos termos do art. 7º do Decreto n. 70.235/72. A apuração dos rendimentos omitidos tomou por base o relatório da PRODESP, apresentado pela própria fiscalizada, com o total de 7.623 atendimentos no período, multiplicado pelo valor da taxa do exame psicotécnico vigente em cada ano fixado pelo Estado de São Paulo, a saber, R\$ 74,57 em 2013, R\$ 77,54 em 2014 e R\$ 81,81 em 2015. Consta ainda que, em carta resposta de 10/09/2018, a fiscalizada alegou não ser proprietária da clínica onde trabalha e ter recebido apenas R\$ 12,00, R\$ 13,00 e R\$ 14,00 por exame, respectivamente em 2013, 2014 e 2015, o que a fiscalização não acatou por falta de comprovação.

A contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada improcedente, por unanimidade, e o acórdão manteve o crédito tributário expresso no auto de infração (Acórdão n. 09-70.344, 4ª Turma da DRJ/JFA, sessão de 9 de abril de 2019). O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2014, 2015, 2016

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DETERMINAÇÃO. PROFISSIONAL CREDENCIADO PELO DETRAN.

A autuada, psicóloga credenciada pelo DETRAN/SP, realizou atendimentos a candidatos que visavam à obtenção da CNH ou sua renovação. A discussão

estabelecida repousou no valor que a interessada recebia por cada exame, o que, em face da situação em concreto, restou assentado que correspondia àquele fixado pelo Estado de São Paulo para o mister, uma vez que a autuada não apresentou provas cabais de que a monta efetivamente recebida era distinta do que o ente estatal fixou.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2014, 2015, 2016

PENALIDADES. MULTA PROPORCIONAL CUMULADA COM MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE CARNÊ-LEÃO.

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa de proporcional (ofício), lançada em função da apuração de imposto por falta de declaração ou de pagamento do imposto anual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Os fundamentos do voto recorrido, em síntese, foram o atendimento das formalidades do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, a preclusão da prova documental não apresentada na impugnação e a inexistência de previsão de prova testemunhal no processo administrativo fiscal nos termos do art. 16 do mesmo Decreto, a perda da espontaneidade das DIRPF entregues após o início do procedimento fiscal, a impossibilidade de aproveitamento dos valores declarados e do desconto simplificado de 20% por inexistente a opção prévia, com a orientação de que os pagamentos efetuados na entrega extemporânea podem ser aproveitados perante a unidade de origem mediante retificação dos códigos de receita, a manutenção da apuração com base na quantidade de atendimentos do relatório da PRODESP e nos valores oficiais fixados pelo Estado de São Paulo por não comprovado o aviltamento alegado, incompatível com o credenciamento pessoal, único e intransferível do DETRAN, e a autonomia das multas de ofício e isolada, decorrentes de infrações distintas e cumuláveis nos termos do art. 44 da Lei n. 9.430/96 e do art. 142, parágrafo único, do CTN.

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivo, em que alega:

- que reitera todos os argumentos da impugnação e requer que integrem o recurso;
- que recebeu o valor de suas declarações, e não o informado pelo DETRAN/SP, ficando a clínica com a diferença, o que demonstra por suas anotações dos exames, com os nomes dos examinandos e os valores recebidos, pelo patrimônio revelado na declaração e pelos créditos em conta bancária, incompatíveis com o rendimento apurado;

- que nunca exerceu o mister de forma autônoma, mas vinculada à clínica, que controlava tudo, da recepção do examinando ao pagamento das despesas e dos psicólogos, e a remunerava por exame, em dinheiro, pelo proprietário Dr. Hamilton Haddad, também credenciado, sendo o credenciamento renovado em 15/03/2013 para trabalhar na clínica, e não em consultório próprio, que nunca teve, conforme cartões comerciais, contrato de locação em nome do proprietário, planta, fotos, relação de equipamentos e caderno de controle;
- que, caso o proprietário da clínica tenha sido autuado sobre os mesmos valores, haveria recebimento em duplicidade pela Receita Federal, requerendo a verificação e, se confirmada, as devidas correções;
- que a Administração deve efetuar de ofício a compensação dos valores por ela recebidos e recolhidos, inclusive o desconto de 20% de despesas independentemente de comprovação, com o aproveitamento dos DARF pagos na entrega extemporânea das declarações;
- que, considerado o valor efetivamente recebido, não há obrigação de recolhimento do carnê-leão nem, por consequência, a multa isolada dele derivada;
- que protesta por todos os meios de prova admitidos, inclusive a testemunhal, com a oitiva dos demais psicólogos, e o deferimento da verificação pela Administração quanto ao informado;

Ao final, requer o recebimento do recurso e o seu provimento, considerados como corretos os valores declarados pela recorrente, além das verificações solicitadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos – Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade do Decreto n. 70.235/72, razão pela qual dele se conhece.

Preliminares

A recorrente reitera os argumentos da impugnação e requer que passem a integrar o recurso, além de protestar pela produção de prova testemunhal, com a oitiva dos demais psicólogos que atuavam na clínica, e de requerer que a própria Administração efetue a verificação

do que alega quanto aos demais credenciados e quanto à eventual autuação do proprietário da clínica. As questões de ordem probatória e formal antecedem o mérito e são apreciadas nesta sede.

Quanto à prova documental, cumpre observar que a instrução da defesa se concentra na impugnação, nos termos do art. 16, inciso III e parágrafo 4º, do Decreto n. 70.235/72, precluindo o direito de o sujeito passivo juntar documentos posteriormente, salvo as hipóteses legais de impossibilidade, força maior, fato ou direito superveniente ou contraposição a matéria trazida nos autos. Os documentos apresentados destinam-se a demonstrar a alegada vinculação à clínica e o valor tido por efetivamente recebido, matéria que a recorrente já dominava desde a autuação, não se enquadrando nas exceções legais. A juntada, ainda quando conhecida, não altera o resultado, na forma exposta no mérito.

Quanto à prova testemunhal, o processo administrativo fiscal não a comporta, por ausência de previsão no Decreto n. 70.235/72, que disciplina a prova de modo documental (art. 16). A oitiva de terceiros não é meio idôneo, nesta via, para infirmar a apuração fundada em informação de órgão público.

Quanto ao pedido para que a Administração realize diligência ou verificação junto aos demais psicólogos e ao proprietário da clínica, a providência é desnecessária. Presentes nos autos os elementos suficientes à convicção, a diligência não se presta a suprir a prova que incumbia ao sujeito passivo produzir, nos termos da Súmula CARF n. 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis

O pedido de verificação não transfere à fiscalização o ônus de demonstrar o quantum efetivamente recebido, que é da recorrente.

Quanto à perda da espontaneidade, as declarações de ajuste anual dos exercícios 2014, 2015 e 2016 foram transmitidas em 02/03/2018, 06/03/2018 e 08/03/2018 e apresentadas à fiscalização em 14/03/2018, portanto após o início do procedimento fiscal, iniciado em 23/01/2018, com ciência em 31/01/2018. O início do procedimento exclui a espontaneidade em relação aos atos anteriores, na forma do art. 7º, parágrafo 1º, do Decreto n. 70.235/72, de modo que as declarações extemporâneas não aproveitam à recorrente para afastar a apuração de ofício. Nesse sentido, a declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício, conforme a Súmula CARF n. 33.

Rejeitam-se as preliminares.

Mérito

A controvérsia de mérito reside em três núcleos o valor dos rendimentos omitidos, apurado por informação de órgão público em confronto com o valor alegadamente recebido, o

pedido de compensação e de desconto simplificado, e a concomitância da multa isolada de carnê-leão com a multa de ofício.

Valor dos rendimentos omitidos

A recorrente sustenta que recebeu exatamente o valor de suas declarações, e não os valores informados pelo DETRAN/SP, que a clínica do Dr. Hamilton Haddad ficava com a diferença, que sua declaração revela patrimônio incompatível com o rendimento apurado, que nunca exerceu o mister de forma autônoma e que sempre laborou para a mesma clínica, que a remunerava por exame, tudo a demonstrar que o credenciamento renovado se deu para trabalhar na clínica, e não em consultório próprio.

A apuração tomou por base o relatório da PRODESP, apresentado pela própria fiscalizada, com o total de 7.623 atendimentos no período, multiplicado pelo valor da taxa do exame psicotécnico fixado pelo Estado de São Paulo em cada ano. A informação provém de órgão público e goza de presunção de legitimidade. Informado o rendimento por fonte oficial e não comprovando o sujeito passivo que recebeu valor inferior, mantém-se a omissão pelo valor apurado, recaindo sobre o contribuinte o ônus de demonstrar, por prova idônea, o recebimento a menor.

A recorrente não se desincumbiu desse ônus. O caderno de controle pessoal, apresentado por fotografia de anotações manuscritas, é prova unilateral, produzida pela própria interessada, desacompanhada de qualquer elemento externo que a corrobore, como comprovantes de pagamento, registros bancários correspondentes ou escrituração da clínica. A alegação de que a diferença ficava com a clínica não veio amparada em documentação hábil a estabelecer a correspondência entre os exames realizados, os valores efetivamente repassados e o montante retido por terceiro. O credenciamento perante o DETRAN/SP é pessoal e intransferível, o que reforça a atribuição dos rendimentos à credenciada. A invocação de patrimônio incompatível e de créditos bancários, do mesmo modo, não foi traduzida em prova objetiva que confronte a base apurada.

Nessa linha decidiram os julgados da 2ª Seção proferidos no mesmo lote de fiscalização de credenciados do DETRAN/SP, entre eles os Acórdãos 2001-008.198 e 2202-011.919, além do Acórdão 2002-010.140, que enfrentou de modo abrangente a matéria, todos por unanimidade. Assim, o argumento não prospera, e a apuração deve ser mantida.

Ausência de autonomia e natureza dos rendimentos

A alegação de que a recorrente nunca atuou de forma autônoma, mas como prestadora vinculada à clínica remunerada por exame, não altera o enquadramento. Os rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física sujeitam-se ao recolhimento mensal obrigatório, na forma do art. 8º da Lei n. 7.713/88. Ainda que os valores fossem pagos pelo proprietário da clínica, também credenciado, a percepção decorre do exercício pessoal da atividade credenciada pela recorrente, atraindo a incidência do imposto e a obrigação de antecipação mensal.

Alegada duplicidade em relação ao proprietário da clínica

A recorrente sustenta que, caso o proprietário da clínica tenha sido autuado sobre os mesmos valores, haveria recebimento em duplicidade pela Receita Federal. A alegação é hipotética e não comprovada nos autos. O lançamento em exame recai sobre rendimentos apurados por informação oficial atribuídos à recorrente, credenciada pessoalmente, e a existência de eventual exigência dirigida a terceiro, não demonstrada, não constitui óbice à exigência aqui discutida nem enseja o seu cancelamento.

Compensação de ofício e desconto simplificado de 20%

A recorrente requer que a Administração efetue de ofício a compensação dos valores recebidos e passíveis de compensação, inclusive o desconto mínimo de 20% de despesas, independentemente de comprovação, e o aproveitamento dos recolhimentos por DARF na entrega extemporânea das declarações.

O desconto simplificado substitui as deduções legais e constitui faculdade exercida pelo contribuinte na declaração de ajuste anual, dentro do prazo de sua entrega. É vedada a retificação da declaração de ajuste anual que tenha por objeto a troca da forma de tributação dos rendimentos após o prazo previsto para a sua entrega, na forma da 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.

A recorrente, tratada como omissa, uma vez que a declaração apresentada após o início do procedimento fiscal não produz efeitos sobre o lançamento de ofício, não manifestou opção válida pelo desconto simplificado, de modo que não cabe a sua concessão de ofício no lançamento, tampouco a conversão pretendida em sede recursal.

Quanto ao aproveitamento dos valores recolhidos por DARF na entrega extemporânea, a matéria não é de mérito do lançamento, mas de liquidação, a ser resolvida perante a unidade de origem, mediante retificação dos códigos de receita, sem que isso implique reconhecimento de compensação no âmbito deste julgamento.

Multa isolada de carnê-leão e concomitância com a multa de ofício

A recorrente sustenta que, considerado o valor efetivamente recebido, não haveria obrigação de recolhimento do carnê-leão nem, por consequência, a multa isolada dele derivada, e que a multa de carnê-leão incidiria em duplicidade sobre o mesmo fato gerador já alcançado pela multa de 75%.

O primeiro fundamento fica prejudicado pela manutenção da base de cálculo apurada. Mantido o valor dos rendimentos omitidos, subsiste a obrigação de antecipação mensal e, por conseguinte, a penalidade pela sua falta.

Quanto à concomitância, a multa de ofício de 75% e a multa isolada de 50% decorrem de infrações distintas. A primeira alcança a falta de declaração e de recolhimento do

imposto apurado no ajuste anual. A segunda alcança o descumprimento do dever autônomo de antecipação mensal do carnê-leão. A partir da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n. 9.430/96, passou a existir previsão específica para a exigência simultânea das duas penalidades, na forma da Súmula CARF n. 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 são posteriores a 2007, referentes aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, a exigência concomitante encontra amparo.

Registra-se que o Superior Tribunal de Justiça tem precedente em sentido diverso, pela impossibilidade da concomitância em razão do princípio da consunção, a exemplo do REsp 2.104.963/RJ, da 2ª Turma, relator o Ministro Mauro Campbell Marques. Tal orientação, contudo, não vincula este Conselho na forma do art. 927 do Código de Processo Civil, por não se tratar de julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos ou de enunciado vinculante, subsistindo a observância obrigatória da Súmula CARF n. 147 no âmbito do colegiado, por força de sua vinculância nos termos do Regimento Interno do CARF.

Assim, mantém-se a multa isolada.

Dispositivo

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos

Relator