



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10665.721033/2018-64
ACÓRDÃO	2002-010.204 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CREUSA BELO DA CUNHA MARQUES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016, 2017

NULIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL. DESCUMPRIMENTO DE NORMAS DE FISCALIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A apuração de infrações e lavratura de auto de infração prescinde da presença ou comparecimento da autoridade fiscal ao domicílio do sujeito passivo, desde que esta já disponha das informações e comprovantes necessários à formalização da exigência, que poderá ser feita, inclusive, sem a prévia intimação do sujeito passivo.

NULIDADE - CARÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL – INEXISTÊNCIA.

As hipóteses de nulidade do procedimento são as elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972, não havendo que se falar em nulidade por outras razões.

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DE ENQUADRAMENTO DA CONDUTA NAS HIPÓTESES DOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI 4.502/64.

A mera reiteração de conduta infracional, ainda que caracterizada pela declaração de valores substancialmente menores do que os devidos, por si só, não é suficiente à qualificação da multa segundo a disposição da Lei 9.430, art. 44, inciso II.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as prefaciais arguidas e, no mérito, dar-lhe provimento parcial no sentido de excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Em procedimento fiscal foram lavrados o Auto de Infração e o Termo de Verificação Fiscal de fls. 148/182, em que foram apuradas as seguintes infrações:

1) OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS - omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, decorrentes da atividade de tabelião/cartórios, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, apurada nos anos-calendário de 2013 a 2017, tendo em vista a diferença entre os valores dos emolumentos recebidos e os rendimentos informados na declaração de ajuste anual.

2) MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO – falta de recolhimento de imposto de renda pessoa física devido a título de carnê-leão, nos anos-calendário de 2013 a 2017, ressaltando-se que estão sujeitos à referida multa isolada os rendimentos recebidos de pessoas físicas.

O crédito lançado, no total de R\$ 370.478,59, engloba imposto (R\$ 118.579,42), multa de ofício proporcional de 150% (R\$ 177.869,12), multa exigida isoladamente (R\$ 50.010,50) e juros de mora atualizados até 08/2018 (R\$ 24.019,55).

Observe-se que a multa de ofício foi qualificada de 75% para 150% por ter a autoridade lançadora considerado que o comportamento reiterado do sujeito passivo caracterizou

sua intenção de reduzir o pagamento de tributos, o que também ensejou a lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais.

Após ciência do Auto de Infração e do Relatório Fiscal em 15/08/2018 (fls.183), a contribuinte apresentou em 14/09/2018 a impugnação de fls. 188/203.

A 6ª Turma da DRJ/JFA por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 PRELIMINARES DE NULIDADE. REJEIÇÃO.

Por serem descabidas, rejeitam-se as preliminares de nulidade arguidas com fundamento em ação fiscal realizada fora do domicílio do sujeito passivo e em alegada utilização de critérios de aferição sem base legal.

DECLARAÇÃO RETIFICADORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não são aceitas retificações apresentadas após o início do procedimento de fiscalização.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Por expressa determinação legal, a multa de ofício de 75% é aplicável em casos de omissão de rendimentos, devendo a multa ser qualificada quando constatado que o contribuinte agiu com intuito doloso de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência de fato gerador do IRPF.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 30/01/2019, o sujeito passivo interpôs, em 20/02/2019, Recurso Voluntário, onde pede a improcedência do lançamento, alegando em síntese que:

- 1) O lançamento é nulo por não realizado por meio de ação direta no domicílio da contribuinte, em inobservância ao procedimento legal.
- 2) O lançamento é nulo em razão da falta de previsão legal para a adoção/utilização dos FATORES DE PONDERAÇÕES contidos no demonstrativo 3 utilizado para a apuração dos valores omitidos.
- 3) Não estariam presentes os requisitos para a qualificação da multa.
- 4) Não há previsão legal para utilização dos FATORES DE PONDERAÇÕES, estando incorreta a base de cálculo apurada.
- 5) A retificadora relativa ao ano-calendário 2017, deve ser acolhida.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

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

O litígio versa sobre as seguintes infrações:

1) OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS - omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, decorrentes da atividade de tabelião/cartórios, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, apurada nos anos-calendário de 2013 a 2017, tendo em vista a diferença entre os valores dos emolumentos recebidos e os rendimentos informados na declaração de ajuste anual.

2) MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO – falta de recolhimento de imposto de renda pessoa física devido a título de carnê-leão, nos anos-calendário de 2013 a 2017, ressaltando-se que estão sujeitos à referida multa isolada os rendimentos recebidos de pessoas físicas.

A recorrente suscita, preliminarmente, a nulidade do auto de infração, alegando que houve violação à observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados, por inobservância ao art. 904, § 1º do RIR/1999.

Não tem razão a recorrente.

O dispositivo por ela apontado não tem o alcance por ela pretendido no sentido de inquinarem de nulidade o lançamento.

O art. 904, não impõe a obrigatoriedade do trabalho fiscal ser desenvolvido no domicílio do contribuinte, mas tão somente franqueia à autoridade fiscal o livre acesso aos estabelecimentos dos contribuintes, com vistas a verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, em consonância com o disposto no art. 910 e 911 do mesmo diploma e o disposto no art. 195 do CTN.

RIR/1999:

Art. 904. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985).

§ 1º A ação fiscal direta, externa e permanente, realizar-se-á pelo comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Para a apuração de infrações e lavratura de auto de infração não é imprescindível a presença da autoridade fiscal no estabelecimento do sujeito passivo, desde que esta já disponha das informações e comprovantes necessários à formalização da exigência, que poderá ser feita, inclusive, sem a prévia intimação do sujeito passivo. Nesse sentido apontam as Súmulas Vinculantes do CARF, verbis:

Súmula CARF nº 6:

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 46:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Ante ao exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada.

Ainda em preliminar, alega a contribuinte a nulidade do lançamento em razão a utilização de critérios não previstos na legislação para a apuração da base de cálculo das exigências.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcrevesse o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto 70235/72 com a nova redação dada pela Lei 8748/93:

Art. 59 - São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Por conseguinte, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos.

Ademais, como bem colocado na decisão de piso:

Perfeitamente válido o procedimento efetuado pela Fiscalização que, como não dispunha dos rendimentos mensais do cartório e tão somente valores consolidados anuais, apurou os valores mensais tendo como parâmetro o rendimento tributável após o abate do RECOMPE (parcela depositada em favor de fundo de compensação) comparado com a soma do rendimento declarado no CNPJ do cartório ano a ano.

Tal conduta não deve ser entendida como utilização de aferição indireta, também permitida, mas apenas o rateio da omissão anual apurada em meses, a fim de efetuar o lançamento.

Assim rejeito a preliminar.

A Recorrente entende que deve ser aceita, refazendo-se os cálculos do lançamento, a Declaração de Ajuste Anual - DAA Retificadora do ano-calendário de 2017, onde informa novos rendimentos, apresentada em 05/06/2018, após o início da ação fiscal.

Cabe observar que, uma vez iniciado o procedimento fiscal, cessa a espontaneidade, sendo vedado ao contribuinte proceder à retificação da DAA que se encontre em processo de revisão interna, bem como seja objeto de fiscalização.

Nesse sentido, é de observação obrigatória as disposições expressas do art. 138, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, do art. 829 do Decreto 3.000/99 e do art. 7º, § 1º do Decreto 70.235/72, transcritos a seguir:

Código Tributário Nacional:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Decreto 3.000/99 Art.829. Vencidos os prazos marcados para a entrega, a declaração só será recebida se ainda não tiver sido notificado o contribuinte do início do processo de lançamento de ofício.

Decreto 70.235/72 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.

Por conseguinte, uma vez iniciada a ação fiscal não há como retificar a declaração espontaneamente, ainda que o sistema de recepção de Declarações a tenha acatado.

Vale notar que a ciência da contribuinte ocorreu em 21/05/2018 conforme AR juntado aos autos, e a entrega da DAA em 05/06/2018 foi inócua, motivo pelo qual foi corretamente desconsiderada pela Fiscalização, não merecendo reparo a decisão de piso.

A recorrente não se insurge contra a omissão de rendimentos propriamente dita, questiona a forma da apuração da base de cálculo reiterando a preliminar de nulidade já afastada com a qual se confunde, não havendo nenhum vício no procedimento da fiscalização, mormente, por não ter a recorrente apontado qualquer erro ou inconsistência da apuração da base de cálculo realizada pela fiscalização.

Como ressaltado acima

Perfeitamente válido o procedimento efetuado pela Fiscalização que, como não dispunha dos rendimentos mensais do cartório e tão somente valores consolidados anuais, apurou os valores mensais tendo como parâmetro o rendimento tributável após o abate do RECOMPE (parcela depositada em favor de fundo de compensação) comparado com a soma do rendimento declarado no CNPJ do cartório ano a ano.

Tal conduta não deve ser entendida como utilização de aferição indireta, também permitida, mas apenas o rateio da omissão anual apurada em meses, a fim de efetuar o lançamento.

Finalmente, quanto à multa qualificada, assiste razão a recorrente.

A recorrente pleiteia a retirada da multa qualificada como pedido subsidiário, sob o argumento de que não houve o preenchimento dos requisitos legais autorizadores.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, in verbis:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Veja que todos os dispositivos acima transcritos, e utilizados pela fiscalização para qualificar a multa, pressupõem a caracterização de uma conduta dolosa, ou seja, aquela em que o agente age de forma consciente e intencional no sentido de praticar a sonegação ou fraude.

Na decisão de piso restou consignado:

Em verdade, e em sentido contrário ao defendido pela impugnante, é justamente por meio da reiteração da prática de declarações inverídicas nas Declarações de

Rendimentos que se torna possível impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, conduta esta passível de multa qualificada.

Da leitura do trecho acima observa-se que nenhuma conduta dolosa foi imputada à Recorrente.

Muito embora a reiteração possa até ser um indício do intuito doloso, ela deve ser reunida com outros indícios para que se possa considerar como prova. Isso porque o dolo nunca se presume, pelo contrário, deve ser provado.

Como já se assinalou, para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito.

Assim, para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, tanto no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito) quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

No caso, temos a conduta do contribuinte (omissão de informação sobre fato gerador supostamente ocorrido), mas não restou provado nos autos se ele possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano, não tendo a reiteração, isoladamente, força probatória de tal circunstância. Assim, considero não comprovado o elemento subjetivo necessário à qualificação da multa.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as prefaciais arguidas e, no mérito, dou parcial provimento no sentido de excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura