



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10665.721404/2017-27
ACÓRDÃO	2202-011.968 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCO PAULO GUIMARAES AMARAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

MULTA APLICADA. EFEITO CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF Nº 2. INCOMPETÊNCIA DO CARF. AUSÊNCIA DE CONHECIMENTO.

O CARF não é competente para apreciar a alegação de efeito confiscatório da multa aplicada em face da Constituição Federal, matéria a qual não se conhece.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. FATOS MODIFICATIVOS. IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Os fatos modificativos do lançamento tributário devem ser deduzidos por ocasião da impugnação, acompanhado dos elementos de prova que suportem tal alegação.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

MULTA ISOLADA POR AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DE CARNÊ LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 147. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA. PREVISÃO LEGAL.

Após a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, existe previsão legal para a aplicação simultânea da multa isolada pela falta de pagamento do carnê-leão (50%) com a multa proporcional do lançamento de ofício.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS NA DAA. DEMONSTRAÇÃO DO DOLO ESPECÍFICO DEMONSTRADO. CABIMENTO.

Demonstrada a intenção deliberada em omitir rendimentos na Declaração de Ajuste Anual, está caracterizado o dolo específico em dificultar a autoridade fazendária do conhecimento da obrigação principal, autorizando a aplicação de multa de ofício qualificada.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A Lei nº 14.689, de 2023, cominou multa proporcional de 100% para o lançamento de ofício, quando identificado a ocorrência de fraude, simulação ou conluio, cabendo sua aplicação retroativa por se tratar de penalidade menos severa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto do efeito confiscatório da multa de ofício, e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de decadência e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao percentual de 80%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário ao Acórdão nº 08-41.946, da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, que julgou procedente em parte o crédito tributário, reduzindo tão somente a multa isolada aplicada. Por bem retratar os eventos ocorridos, reproduz-se abaixo o relatório da decisão recorrida:

Contra o contribuinte em epígrafe, doravante mencionado simplesmente como contribuinte ou sujeito passivo, foi lavrado Auto de Infração em 14/08/2017 para formalização do crédito tributário dos anos-calendário 2012 a 2015, relativo ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza de Pessoa Física, doravante mencionado simplesmente como Imposto sobre a Renda, conforme a seguir:

IMPOSTO	R\$ 3.435.974,43
JUROS DE MORA	R\$ 1.097.469,55
MULTA PROPORCIONAL	R\$ 5.153.961,64
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	R\$ 1.744.200,40
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 11.431.606,02

Conforme documentos que compõem o Auto de Infração, inclusive o Termo de Verificação Fiscal, as infrações apuradas pela Auditoria foram:

Infração 1 - Omissão de Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Física

O sujeito passivo é titular do Cartório de Registro de Imóveis de Nova Serrana/MG.

Foi efetuada uma comparação entre os valores percebidos declarados e aqueles verificados no sítio da internet do Conselho Nacional de Justiça, tendo sido encontradas discrepâncias. O contribuinte admitiu a omissão de rendimentos e entregou, inclusive, demonstrativo dos valores omitidos.

O contribuinte apresentou, também, o Livro Caixa com comprovantes de receitas e despesas e Declaração de Apuração e Informação da Taxa de Fiscalização Judiciária - DAP/TFJ, documentos em que também se baseou a autoridade fiscal para apurar os seus rendimentos.

Segundo a Lei nº 15.424 do estado de Minas Gerais:

- Emolumentos são a retribuição pecuniária por atos praticados pelo Notário e pelo Registrador;
- Taxa de Fiscalização Judiciária é uma taxa devida pelos usuários dos serviços notariais e de registros (pessoas físicas ou jurídicas contribuintes), sendo o Tabelião ou Oficial que pratica o ato notarial ou de registro o responsável pelo recolhimento.

Por sua vez, o RECOMPE é um fundo destinado à compensação de atos gratuitos e à complementação de receitas de serventias deficitárias.

O valor tributável foi apurado da seguinte forma: foram considerados os valores recebidos pelo cartório referentes a atos praticados pelo Registrador (emolumentos), sendo subtraídos os montantes relativos à taxa de fiscalização e ao RECOMPE.

Infração 2 - Dedução Indevida de Despesas de Livro Caixa

O Auditor Fiscal não admitiu como dedução dos rendimentos percebidos o aluguel do imóvel no qual se localiza o cartório, registrado no Livro Caixa.

Segundo a Auditoria, o imóvel pertence à empresa Álamo Empreendimentos e Consultoria Ltda., que tem como únicos sócios o sujeito passivo, com 95% das cotas, e sua esposa, Cláudia Duarte Coelho Amaral, CPF 788.758.546-53, com 5% das cotas. Trata-se, pois, de um bem comum do casal.

O contrato de locação não exige qualquer tipo de fiador, não possui testemunhas e é assinado apenas pelo representante do locador e do locatário, que são a mesma pessoa. No contrato há disposição atípica que prevê o pagamento adiantado de montante equivalente a 20 meses de aluguel em parcelas que vão de fevereiro a julho de 2014. Ademais, nos anos de 2012 e 2013, nos quais havia mais dois sócios no quadro societário da empresa Álamo, não há lançamentos de despesas de aluguel no Livro Caixa.

Assim, o Auditor chegou à conclusão de que o contrato de locação serviu apenas para tentar justificar uma despesa relevante e indevida para reduzir o imposto a pagar.

Infração 3 - Falta de Recolhimento do IRPF Devido a Título de Carnê-Leão - Multa Isolada de 50%

Sobre a omissão de rendimentos e dedução indevida de despesas no Livro Caixa, além do imposto suplementar apurado após a inclusão dos rendimentos (acrescido de multa de ofício e juros de mora), deve ser cobrada a multa isolada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996. Essa multa corresponde a 50% (cinquenta por cento) do valor do recolhimento mensal não efetuado. As duas multas de ofício não são excludentes, conforme legislação, especialmente a Instrução Normativa SRF, nº 46/1997, art. 1º, II.

Multa Qualificada

Segundo o Auditor Fiscal:

Foi aplicada ao crédito tributário apurado a multa de ofício qualificada no percentual de 150%, por ter sido constatado o evidente intuito de sonegação, caracterizado pela conduta reiterada e continuada da Sujeito Passivo ao longo dos quatro anos fiscalizados. Neste período, adotou-se a postura dolosa de redução do imposto de renda a pagar através da prática de omissão de rendimentos recebidos, informando ao Estado de Minas Gerais os valores reais nos emolumentos recebidos, através das Declarações

de Apuração e Informação da Taxa de Fiscalização Judiciária – DAP/TFJ, e à Receita Federal apenas os valores líquidos retirados mensalmente do cartório, tendo plena consciência da ilegalidade de sua ação, ao ponto de confessá-la em sua resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal.

Declarando a menor seus rendimentos, o Sujeito Passivo tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. A prática sistemática e reiterada adotada durante anos consecutivos, e a existência de informações totalmente diferentes sobre os emolumentos recebidos fornecidas ao estado e a Receita Federal formam o elemento subjetivo da conduta dolosa. Tal situação fática se enquadra perfeitamente ao tipo previsto no artigo 71, inciso I, da Lei 4.502/1964.

Foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais em face da constatação da existência, em tese, de Crime contra a Ordem Tributária.

O contribuinte foi notificado em 23/08/2017, conforme Termo de Ciência do Lançamento e Encerramento Total do Procedimento Fiscal de fls. 288/290. Em 22/09/2017, ele apresentou impugnação, alegando, em síntese:

Decadência

1. O Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF é sujeito ao lançamento por homologação, sendo o prazo decadencial regido pelo art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, uma vez que a notificação do lançamento ocorreu em 23/08/2017, já havia se concretizado a decadência do período de janeiro a julho de 2012, pois já decorridos mais de 5 (cinco) anos do fato gerador.
2. Conforme doutrina abalizada, em casos como o agora sob julgamento, não cabe a substituição da regra do art. 150, §4º para a do art. 173, I, do CTN em razão de ser lançamento de ofício. Ademais, houve, no caso, apuração do imposto e recolhimento parcial, inclusive com a entrega das declarações, existindo matéria a homologar. O próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF entende que o recolhimento, ainda que parcial, é considerado antecipação do pagamento, atraindo a regra do art. 150, §4º, do CTN.
3. A multa qualificada deve ser retirada, em face da impossibilidade de se constatar sem qualquer dúvida o dolo no presente caso. Dessa forma, não podendo ser mantida a qualificação da multa, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN.
4. As questões relativas ao que se chama de fato gerador complexo ou composto somente são atinentes à apuração e arrecadação do tributo, tendo em vista a praticidade fiscal. Em nada alteram o arquétipo constitucional do Imposto sobre a Renda, cujo fato gerador ocorre com a aquisição da disponibilidade de renda, momento a ser considerado na contagem do prazo decadencial.

Inocorrência do Fato Gerador do IRPF sobre as Diferenças Apontadas

5. Os valores incluídos na base de cálculo não se inserem no conceito de renda, pelo qual é necessária a existência de acréscimo patrimonial. De acordo com a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, somente os rendimentos líquidos, os quais foram declarados pelo contribuinte, são passíveis de tributação.

6. O Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, decidiu que o ICMS não pode ser inserido na base de cálculo do PIS e da COFINS, pois o tributo estadual não poder ser considerado como receita do contribuinte. Da mesma forma, não se pode considerar como renda de pessoa física valores de terceiros por ela arrecadados e que não lhe pertencem, mas sim ao Fisco.

Despesas de Aluguel

7. O próprio Auditor Fiscal consignou no Termo de Verificação Fiscal que as despesas de aluguel foram escrituradas no Livro Caixa e efetivamente se relacionam como o imóvel onde se encontra o Cartório de Registro de Imóveis do qual o contribuinte é titular.

8. Depreende-se do site da Receita Federal do Brasil, seção Perguntas e Respostas, e da Solução de Consulta Interna nº 140/2016, que o aluguel em questão pode ser deduzido dos rendimentos recebidos pelo titular do cartório.

9. A Auditoria desconsiderou que, do ponto de vista jurídico, há separação entre a pessoa jurídica detentora do imóvel e a pessoa física locatária. O Fisco não considerou o fato de o imóvel alugado destinar-se ao exercício da profissão do contribuinte. A Solução de Consulta Interna nº 140/2016 equiparou as despesas de custeio de pessoa física não assalariada às despesas operacionais da pessoa jurídica.

10. O fato de o contrato de locação prever um adiantamento não é capaz de desnaturá-lo. O adiantamento de 20 (vinte) meses de aluguel apenas demonstra a intenção de que o contrato perdure. Da mesma forma, a inclusão de um fiador no contrato é mera faculdade e a sua inexistência não invalida o contrato. No caso, em face da identidade entre locatário e um dos sócios da locadora, havia relação de confiança, o que tornou dispensável a existência de um fiador.

11. O contrato somente poderia ser desconsiderado se não espelhasse a relação realmente ocorrida entre as partes, ou seja, se o cartório não funcionasse no imóvel objeto da locação.

12. Houve recolhimento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica por parte da empresa proprietária do imóvel, tendo sido incluídas na base de cálculo as despesas do aluguel em questão. Esse fato corrobora a validade do contrato. Mesmo não se considerando esse argumento, deveria ter sido aproveitado o recolhimento do IRPJ. A desconsideração da personalidade jurídica não poderia gerar apenas os efeitos favoráveis à Fiscalização.

Multas

13. Prevalecendo a tese de validade do imposto lançado, não pode ser cobrada a penalidade aplicada.

14. A multa de ofício não pode ser aplicada cumulativamente com a multa isolada, pois nosso ordenamento jurídico veda a dupla penalidade sobre uma mesma infração tributária. O mesmo fato, omissão de receitas e utilização de despesas de aluguel está servindo de base para a aplicação das duas multas. Não há duas normas primárias estabelecendo condutas diversas, pois o recolhimento do carnê-leão é apenas uma antecipação do IRPF. O bis in idem sancionatório não é admitido, inclusive, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, o qual editou a Súmula 105 sobre o assunto.

15. Assim, a multa de ofício deve ser excluída, permanecendo apenas a multa isolada, a qual é mais específica.

16. Mesmo que se entenda devam permanecer o imposto e as multas, não pode prevalecer a qualificação da multa de ofício. Não houve comprovação da existência de dolo, o qual não pode ser presumido. Também não foi comprovada fraude, pois nenhuma operação foi escondida ou modificada com o intuito de recolhimento a menor do tributo. Tampouco foi caracterizado o conluio, já que não foi comprovado acordo do contribuinte com terceiros para praticar infrações.

17. Na verdade, a qualificação da multa baseou-se somente em suposta conduta reiterada do contribuinte, que teria declarado valores a menor ao Fisco. A reiteração da conduta do contribuinte não é suficiente para aplicação da multa qualificada, seja porque não prova o dolo, seja porque pode resultar de um entendimento pessoal sobre a interpretação da lei tributária, equívocos etc. Esse é também o entendimento do CARF.

18. Sob o rito de Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que não pode ser aplicada multa com efeito confiscatório, estipulando como limite da penalidade o valor do principal. Apesar de a jurisprudência do CARF ser pela impossibilidade de discussão, na esfera administrativa, sobre a aplicação do princípio constitucional da vedação ao confisco, o seu próprio regimento interno já prevê a obrigatoriedade de que esse tribunal administrativo aplique as decisões dos tribunais superiores submetidas aos ritos de Repercussão Geral ou dos Recursos Repetitivos.

Sobreveio o Acórdão nº 08-41.946 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza que por unanimidade de votos deu parcial provimento para deduzir da multa isolada o montante devido correspondente à glosa das despesas com aluguéis, excluindo-se R\$ 34.374,98 no ano de 2014 e mais R\$ 8.250,00 no ano de 2015. O acórdão de impugnação foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

IRPF. DECADÊNCIA.

Para fins do cômputo do prazo de decadência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, aplicam-se as regras do Código Tributário Nacional - CTN. O fato gerador do Imposto sobre a Renda é Complexivo, aperfeiçoando-se no último dia de cada ano. Havendo pagamento parcial antecipado, é atraída a regra do art. 150, §4º, contando-se o prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, desde que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação. Não havendo qualquer pagamento antecipado, aplica-se o prazo previsto no art. 173, I, do CTN.

TITULAR DE CARTÓRIO DE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. RENDIMENTOS. RENDA TRIBUTÁVEL.

Constituem rendimentos do titular de cartório de serviços notariais e de registro os emolumentos recebidos, deduzidas taxas e contribuições a fundos os quais ele meramente retém e repassa aos cofres públicos. Constitui renda tributável o resultado da subtração desses rendimentos das despesas dedutíveis lançadas no Livro Caixa e comprovadas pelo contribuinte.

IRPF. TITULAR DE CARTÓRIO. DESPESAS DE ALUGUEL. DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO DE ALUGUEL CUJO LOCATÁRIA É EMPRESA CUJO QUADRO SOCIETÁRIO É COMPOSTO SOMENTE PELO CONTRIBUINTE E SUA ESPOSA.

A despesa de aluguel do imóvel no qual funciona cartório de registro de imóveis é dedutível da base de cálculo na apuração do Imposto de Renda Pessoa Física do titular do cartório, desde que haja comprovação.

Diante da autonomia patrimonial da empresa, a descaracterização de contrato de aluguel cujos únicos sócios são o contribuinte e sua esposa, deve vir acompanhada de provas robustas da confusão patrimonial e do uso da empresa em benefício do sócio locatário.

MULTA ISOLADA POR AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DE CARNÊ LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por ausência de antecipação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física por meio de recolhimento do carnê-leão pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício prevista para a falta de recolhimento do Imposto cujo fato gerador já se aperfeiçoou quando há também a falta de declaração ou declaração inexata.

TITULAR DE CARTÓRIO DE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. FALTA DE DECLARAÇÃO DE PARTE DOS EMOLUMENTOS. DOLO. MULTA QUALIFICADA.

Há dolo quando o titular de cartório de serviços notariais ou de registro declara ao Estado, sistematicamente, valor de emolumentos muito superior àquele declarado ao Fisco Federal, sonhando informações relativas ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física. Essa conduta enseja a qualificação da multa, com a sua duplicação.

MULTA. CONFISCO.

Tendo o Auditor Fiscal aplicado a multa prevista em lei, agiu em conformidade com o seu dever, em face de a atividade do lançamento ser plenamente vinculada. De acordo com o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O sujeito passivo foi cientificado do acórdão de impugnação na data de 14.03.2018 (fls. 385), e, irresignado com o seu resultado, apresentou o Recurso Voluntário de fls. 389 a 422, na data de 13.04.2018, por intermédio de seu procurador autorizado.

Em 08.05.2019, o processo retornou para a origem, a fim de se realizar o desmembramento do principal e mais 20% da multa de ofício para o Processo nº 10665-724535/2019-28, conforme nota que consta do processo, nos seguintes termos:

EM VIRTUDE DA DECISÃO LIMINAR PROFERIDA NO MS 1001135-48.2018.4.01.3811, APESAR DE OS RESPECTIVOS EXERCÍCIOS JÁ TEREM SIDO OBJETO DE AUTUAÇÃO FISCAL, FORAM APRESENTADAS DIRPFs RETIFICADORAS, NAS QUAIS O CONTRIBUINTE RECONHECE/ACATA O VALOR DO AUTO DE INFRAÇÃO CORRESPONDENTE AO VALOR PRINCIPAL, TORNANDO-O INCONTROVERSO E APTO A SER COBRADO. ASSIM, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO INCONTROVERSO FOI TRANSFERIDO PARA O E-PROCESSO 10665.724.535/2019-28, O QUAL SERÁ OBJETO DE COBRANÇA IMEDIATA, RESTANDO A SER ANALISADO PELO CARF APENAS O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CORRESPONDENTE À APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E DA MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO.

Assim sendo, o crédito remanescente controlado neste processo se refere a 130% do valor da multa proporcional aplicada (R\$ 4.466.772,75), mais a multa isolada pelo não recolhimento do carnê leão (R\$ 1.701.605,30).

VOTO

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, Relator

1 CONHECIMENTO

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento, exceto da alegação de efeito confiscatório da multa aplicada. Em síntese, os pontos devolvidos a este colegiado para apreciação são os seguintes: (i) decadência dos fatos geradores ocorridos entre janeiro e julho de 2012; (ii) inoccorrência dos fatos geradores sobre as diferenças apontadas no lançamento; (iii)

impossibilidade da cumulação da multa isolada com a multa de ofício; (iv) não comprovação das circunstâncias qualificadoras.

2 PRELIMINAR

2.1 DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO

O sujeito passivo insiste na decadência parcial do lançamento para fatos geradores ocorridos entre janeiro e julho de 2012, considerando que a ciência do lançamento se aperfeiçoou em 28.03.2017.

Após ler atentamente o recurso voluntário apresentado, a primeira questão de fundo a ser enfrentada é o momento em que se considera ocorrido o fato gerador. Para o sujeito passivo ele se dá no momento da aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda, que não se confunde com a data em que ocorre a sua apuração.

Em oposição a tese defendida pelo recorrente, peço vênha para reproduzir as palavras do Mestre e Doutor em Direito Tributário, Charles Willian McNaughton, na obra Curso de IRPF (2ª edição, fls. 181):

“Feita tal ressalva, poderemos inferir que o critério temporal do Imposto Sobre a Renda Pessoa Física possui um critério temporal de dimensão macro e o outro micro. O primeiro não definido pelo Código Tributário Nacional, indica qual o período que será levado em consideração para fins de identificar a evolução patrimonial do sujeito passivo, isto é, o período de apuração. Esse período há de levar em consideração um termo inicial, em que identifica o valor do patrimônio existente em tal marco e um instante final, relevante para se identificar o valor derradeiro do patrimônio, a fim de se identificar eventual tributação. É nesse instante derradeiro em que se verifica a renda e proventos percebidos, ou seja, apenas após o encerramento do período, acima mencionado, que a norma estará apta a irradiar os efeitos jurídicos que lhe são peculiares.

De fato, o aspecto de que todas as relações jurídicas que têm como objeto rendimentos ou abatimentos que surgiram ao longo do período de apuração devam ser consideradas para fins de apuração da renda e proventos não afasta a noção de que o (macro) critério temporal do IRPF apenas se verifica no último instante do período de apuração. É nesse momento que a existência, ou não, da renda e proventos está apta a gerar o nascimento da relação jurídico-tributária.

Agora, além desse critério temporal macro, como já vimos, há um critério temporal micro, ou seja, aplicado aos elementos que compõem a renda (e proventos) e que determina quando tais elementos devem ser computados na apuração do imposto.

Esse critério temporal micro é justamente definido pelo artigo 43 do CTN, ao enunciar que a renda deve ser disponível jurídica ou economicamente, ou seja, ao

proibir que os rendimentos sejam computados antes que disponíveis jurídica ou economicamente ao contribuinte.

Critério temporal macro e micro são cumulativas e sem o preenchimento deles não há que se falar em tributação. Se em 31 de dezembro não há um valor suficiente de rendimentos disponíveis que permita superar o valor dos abatimentos possíveis de serem aproveitados, não há que se falar impossibilidade em incidência do imposto, uma vez que a base de cálculo será negativa.

Ao mesmo tempo, se em 10 de novembro o contribuinte verifica que o valor dos rendimentos disponíveis ultrapassou o valor dos abatimentos, tão situação é irrelevante para fins de incidência do imposto, pois o marco final de apuração do imposto é 31 de dezembro.”

Feitas as devidas ponderações doutrinárias acima, está plenamente demonstrada a natureza complexiva do Imposto Sobre a Renda Pessoa Física que exige um interstício temporal para se apurar a renda, após a dedução de todos os abatimentos permitidos na legislação. A propósito, este tema restou superado com a Súmula CARF nº 223:

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), exigido a partir da omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, é complexo, operando-se em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, ainda que apurado em bases mensais ou objeto de antecipações no decorrer do período.

Assim sendo, relativamente ao ano calendário 2012, considera-se ocorrido o fato gerador em 31.12.2012, e ainda que se pugne pela aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, o lançamento tributário poderia se efetivar até 31.12.2017. No caso concreto, a ciência do lançamento ocorreu em 23.08.2017, razão pela qual inexistente decadência para se exigir o crédito tributário relativamente a obrigação principal e sua multa proporcional.

No que diz respeito à contagem do prazo decadencial para o lançamento da multa isolada, aplicável em razão da ausência de antecipação mensal prevista em lei, deve-se adotar a Súmula CARF nº 174:

Lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Logo rejeita-se a preliminar de decadência, seja em relação ao lançamento da obrigação principal e sua multa proporcional correspondente, seja em relação a falta de recolhimento do carnê leão.

3 MÉRITO

3.1 INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE AS DIFERENÇAS

Em síntese, o recorrente defende que os valores considerados como omitidos pela autoridade fiscal não podem ser considerados renda tributável, uma vez que estariam dissociados do acréscimo patrimonial, mas tão somente os resultados líquidos. Segue o sujeito passivo em seu raciocínio:

Nos termos mencionados acima, a hipótese de incidência do IR é aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, somente sendo observada quando ocorre acréscimo patrimonial dos contribuintes, não podendo se afirmar que o recebimento dos emolumentos sem qualquer averiguação de sua natureza jurídica possa ser passível da incidência do referido imposto federal, não encontrando tal fato respaldo no Código Tributário Nacional ou na própria Carta Magna.

Por fim, segue argumentando que não pode ser considerado receita o montante que auferi como mero arrecadador, sujeitando-se à tributação apenas às receitas líquidas.

Senão vejamos o que disse a autoridade lançadora:

Como emolumentos, entende-se, para fins de tributação do Imposto de Renda, os valores recebidos pelo cartório referentes aos atos praticados pelo Registrador, excluindo-se a taxa de fiscalização e os valores de RECOMPE (fundo destinado à compensação de atos gratuitos e à complementação de receitas de serventias deficitárias). Estes três citados valores foram obtidos por esta fiscalização através das Declarações de Apuração e Informação da Taxa de Fiscalização Judiciária (DAP/TFJ) apresentadas pelo próprio Sujeito Passivo.

A fiscalização apurou que o Sujeito Passivo, na condição de titular do Cartório de Registro de Imóveis de Nova Serrana (MG), informou em suas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física como rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas apenas os valores líquidos que o mesmo retirava do cartório mensalmente.

Assim, seguem abaixo os demonstrativos dos emolumentos mensais recebidos, já descontada a Taxa de Fiscalização Judiciária, e dos rendimentos omitidos:

Ou seja, a fiscalização constatou significativa diferença entre o montante das receitas informadas pelo sujeito passivo na ficha correspondente aos rendimentos recebidos, quando comparados com o montante dos emolumentos recebidos, já descontada a Taxa de Fiscalização Judiciária e o RECOMPE.

Quanto aos argumentos jurídicos apresentados pelo recorrente e sua adequação ao artigo 43, do Código Tributário Nacional, fez uma defesa enfática dos limites legais a serem seguidos para que os rendimentos possam estar sujeitos à tributação do Imposto Sobre a Renda

Pessoa Física, mas não trouxe qualquer elemento que indicasse alguma irregularidade do lançamento. Ou seja, questionou o alcance da norma, mas não foi capaz de demonstrar que a autoridade lançadora tivesse, de alguma forma, desrespeitado os estreitos limites da legislação tributária.

Cabe observar que os fatos modificativos do lançamento tributário devem ser comprovados por quem os alega. A defesa técnica se limitou a tecer comentários sobre a norma abstrata, concluindo que parte da receita imputada na acusação fiscal não poderia ser considerada renda, mas nada menciona sobre qual seria a natureza desta parcela, o seu montante, ou ao menos comprova a ocorrência de suas alegações.

A fim de contextualizar o procedimento do lançamento tributário da omissão de receitas, a autoridade inicialmente constatou que a existência de diferenças entre a receita declarada e aquela que constava do sítio do Conselho Nacional de Justiça, solicitando do contribuinte a exibição do Livro Caixa (fls. 30 a 32). Na resposta ao Termo de Intimação, o sujeito passivo admite que solicitou a inclusão de diferenças não oferecidas à tributação no PRT – Programa de Regularização Tributária, pretendendo que esta iniciativa seja considerada como denúncia espontânea, inobstante não haver retificado, na época, as declarações de ajuste anual com o montante omitido. Vide que no documento de fls. 38 e 39, o sujeito passivo confessa débitos não oferecidos à tributação dos anos calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015 da ordem de R\$ 3.442.945,94.

Portanto, não merece prosperar a as alegações do recorrente trazidas neste capítulo recursal. O fiscalizado foi intimado a exhibir o Livro Caixa contendo todas as suas receitas e despesas, mas ele próprio confessa em resposta à intimação valores não ofertados à tributação que teriam sido informados para a unidade fiscal para fins de parcelamento. Assim sendo, a autoridade lançadora teve que se socorrer de Declarações de Apuração e Informação da Taxa de Fiscalização Judiciária (fls. 156 a 253) e de informações do Conselho Nacional de Justiça (fls. 291 e 292), para a constituição do crédito tributário.

As alegações do recorrente desacompanhada de quaisquer elementos comprobatórios, não se prestam para infirmar a base de cálculo utilizada para o lançamento da multa proporcional e isolada adotada pela autoridade lançadora, motivo pelo qual não se pode acolher este pleito recursal, mormente porque o sujeito passivo, após o lançamento, realizou a retificação de suas declarações de ajuste para confessar os mesmos rendimentos objeto do lançamento de ofício.

3.2 IMPOSSIBILIDADE DA CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

Neste ponto de sua defesa, ao contrário do que foi decidido pelo julgador de piso, o recorrente sustenta a impossibilidade da cumulação da multa isolada (ausência de pagamento mensal do carnê leão), com a multa de ofício, esta última aplicada no percentual de 150%. Em síntese, alega a dupla penalidade sobre os mesmos fatos, da qual resultaria infração ao artigo 44,

da Lei nº 9.430/1996. Ainda afirma que a jurisprudência deste CARF é pacífica e vai de encontro com a tese defensiva, citando jurisprudências administrativas.

O assunto em questão não merece maiores delongas, haja vista é matéria que consta 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%).

Não por acaso, o recorrente trouxe julgados que adotam a linha de raciocínio defensiva, pois todas as decisões administrativas colacionadas se referem a períodos de apuração anteriores a Medida Provisória nº 351/2007. Após a MP 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa em questão aplica-se, isoladamente, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste anual, nos termos do artigo 44, II, “a”, da Lei nº 9.430/1996. O recorrente também fez menção ao Acórdão nº 2202-002.674, mas omitiu no Recurso Voluntário que o excerto trazido se refere ao voto vencido, e não ao entendimento adotado pela maioria do colegiado.

Portanto, nenhum reparo à decisão recorrida, muito menos que se questionar a ausência de proposta alternativa da aplicação única da multa isolada, considerando a possibilidade legal da aplicação concomitante desta com a multa de ofício ou proporcional.

3.3 NÃO COMPROVAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICADORAS

Neste último capítulo recursal, a discussão envolve a existência ou não das circunstâncias qualificadoras da multa de ofício, haja vista, foi aplicada no percentual de 150%. O recorrente desenvolve sua pretensão argumentando que não agiu dolosamente, muito menos se verificou a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio. Segundo o recorrente, teria a autoridade fiscal qualificado a multa, exclusivamente, em razão da constatação da reiteração da conduta, que não seria elemento suficiente para sua qualificação.

Para trazer luzes à discussão, vejamos o que relatou a autoridade lançadora no Termo de Verificação de fls. 59 a 66, que concluiu que ação do sujeito passivo se amolda a conduta típica do artigo 71, I, da Lei 4.502/1964:

Foi aplicada ao crédito tributário apurado a multa de ofício qualificada no percentual de 150%, por ter sido constatado o evidente intuito de sonegação, caracterizado pela conduta reiterada e continuada do Sujeito Passivo ao longo dos quatro anos fiscalizados. Neste período, adotou-se a postura dolosa de redução do imposto de renda a pagar através da prática de omissão de rendimentos recebidos, informando ao Estado de Minas Gerais os valores reais de emolumentos recebidos, através das Declarações de Apuração e Informação da Taxa de Fiscalização Judiciária – DAP/TFJ, e à Receita Federal apenas os valores

líquidos retirados mensalmente do cartório, tendo plena consciência da ilegalidade de sua ação, ao ponto de confessá-la em sua resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal.

Declarando a menor seus rendimentos, o Sujeito Passivo tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. A prática sistemática e reiterada, adotada durante anos consecutivos, e a existência de informações totalmente diferentes sobre os emolumentos recebidos fornecidas ao Estado e à Receita Federal formam o elemento subjetivo da conduta dolosa. Tal situação fática se enquadra perfeitamente ao tipo previsto no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/1964.

Pois bem, o tipo em questão consiste na constatação de “ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal” (artigo 71, I, da Lei nº 4.502/1964).

De fato, tem razão o recorrente quando afirma que a reiteração da conduta não é elemento típico da sonegação. Mas a autoridade lançadora também registra que de forma deliberada, o sujeito passivo presta à Receita Federal, por meio de sua declaração de ajuste, informações de rendimentos, sabidamente inferiores àqueles efetivamente recebidos.

Portanto, a questão de fundo é se estamos diante de simples omissão de rendimentos ou se a conduta relatada pela autoridade fiscal comprova o evidente intuito de fraude, já que nos termos da Súmula CARF nº 14, este evidente intuito deve ser demonstrado:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

O julgador de piso resumiu a manutenção da multa de ofício no percentual de 150%, embasando na prática de conduta reiterada e no dolo específico de omitir rendimentos, nos seguintes termos:

A prática reiterada, conforme frisado pela Auditoria, reforça a existência do dolo, corroborando a tese de que a omissão de rendimentos foi efetuada de forma sistemática e com ciência do contribuinte.

Destarte, correta a conclusão do Auditor Fiscal, que entendeu caracterizada a sonegação, conforme exposto no Termo de Verificação Fiscal:

[...]

Logo, as alegações do contribuinte não podem prosperar, devendo permanecer a qualificação da multa de ofício.

Creio que a autoridade lançadora bem descreveu a questão que não deve ser tratada como uma simples omissão de receitas. Restou bem caracterizado que o recorrente de

forma intencional prestou ao Fisco informação de rendimentos a menor. E não se pode argumentar que o caso envolve algum equívoco ou desconhecimento da legislação tributária, haja vista, ciente de seus rendimentos, os informou corretamente ao Tribunal de Justiça de Minas Gerais.

Logo, está caracterizado o dolo específico do recorrente tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, nos termos do artigo 71, I, da Lei nº 4.502/64, amoldando-se à conduta típica da sonegação.

A reiteração da conduta identificada pelo recorrente como motivador da qualificação, diferentemente do que faz crer, não é o único elemento adotado pela autoridade lançadora para qualificar a multa proporcional. Na realidade, a reiteração da infração se acrescenta ao evidente intuito de dificultar à Fazenda o conhecimento da obrigação tributária, prestando informação de rendimentos que sabidamente é inverídico. E nisto se escora a justificativa para a manutenção da qualificadora atribuída ao caso, conforme precedentes abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2008

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Restando configurada a intenção deliberada de omitir rendimentos e informações na Declaração de Ajuste Anual, impõe-se a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, nos termos da legislação de regência.

Número da decisão: 2402-007.861 – Processo nº 18470.724707/2012-86

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano calendário: 2004, 2005, 2006

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

A conduta reiterada do contribuinte em omitir rendimentos tributáveis evidencia a intenção de reduzir o montante do imposto devido, o que dá ensejo à aplicação da multa qualificada.

Número da decisão: 2402-007.995 – Processo nº 10660.000627/2009-97

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Estando comprovado nos autos a prática de omissão deliberada da base de cálculo do tributo, com o objetivo de reduzir o pagamento dos tributos devidos, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

Número da decisão: 2301-011.419 – Processo nº 10120.721163/2014-21

Assim sendo, mantem-se a qualificadora.

Ocorre, que a redação do § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, adotado como fundamento para a aplicação da multa qualificada foi alterada pela Lei nº 14.689/2023, cominando para os casos em que envolva da sonegação, fraude ou conluio, o percentual de 100%, que deve ser aplicado, retroativamente, nos termos do artigo 106, II, do Código Tributário Nacional.

Há que se observar que 20% da multa de ofício foi anteriormente transferida para o controle do Processo Administrativo nº 10665.724535/2019-28 (vide extrato do processo de fls. 429 a 433), motivo pelo qual, para se restabelecer o percentual da multa previsto na Lei nº 14.689/2023, há que remanescer neste processo o percentual de 80%.

4 CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto do efeito confiscatório da multa de ofício, e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de decadência e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao percentual de 80%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva