



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10665.721573/2017-67</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2101-003.424 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 10 de novembro de 2025                               |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | JOSE IVAN DE LACERDA                                 |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016

CONHECIMENTO. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. SÚMULA CARF Nº. 38.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

INTIMAÇÃO DO ADVOGADO DOS ATOS PROCESSUAIS. SÚMULA CARF Nº. 110.

No âmbito do processo administrativo fiscal não cabe a intimação dos atos processuais por correspondência endereçada aos advogados. Somente quando a escolha do órgão preparador for a intimação pessoal e estando o advogado munido do instrumento de mandato, há a possibilidade da intimação perante ele. A escolha recaindo nas formas previstas no art. 23, II, do Decreto nº 70.235/1972, o envio dar-se-á para o domicílio tributário do sujeito passivo.

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.

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso I, e § 1-C, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

MULTA QUALIFICADA. DOLO NÃO CARACTERIZADO. SÚMULAS CARF N. 14 E N. 25.

Para justificar a aplicação de multa qualificada é necessário um conjunto de condutas que demonstrem de forma inequívoca a intenção de sonegar do contribuinte.

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.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer do questionamento quanto à Representação Fiscal para Fins Penais, e na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para desqualificar e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%. O Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior votou pelas conclusões e apresentou Declaração de Voto.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Débora Fófano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 667/678) interposto por JOSE IVAN DE LACERDA, tabelião titular do Cartório do Ofício e Notas da comarca de Conceição do Pará(MG), em face do Acórdão nº 08-41.937 (e-fls. 633/648) que julgou a Impugnação improcedente mantendo o crédito tributário.

Em sua origem, trata-se de Auto de Infração, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF decorrente da apuração de omissão de rendimentos referentes aos anos-calendário (ACs) 2012, 3012, 2014, 2015 e 2016. A autoridade lançadora destacou que o sujeito passivo, nos anos-calendário 2012 a 2016, apresentou Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – DIRPF no modelo simplificado e, após a análise dos Livros Caixa do período, bem como das Declarações de Apuração e Informação da Taxa de Fiscalização Judiciária (DAP/TFJ) contendo dados referentes aos emolumentos e respectivas Taxas de Fiscalização Judiciária-TFJ vinculados aos atos realizados pelo Cartório dos anos-calendário 2012 a 2016, concluiu que o contribuinte omitiu parcialmente os rendimentos oriundos do cartório. Foi aplicada multa qualificada de 150% em razão da prática de sonegação, bem como multa isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, alínea “a” da Lei 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei 11.488, de 1997.

O recorrente foi cientificado do Auto de Infração em 08/09/2017 (e-fl. 605), apresentando impugnação em 29/09/2017 (e-fls. 609/620), alegando: (i) que teria agido de boa-fé, e que teria optado pelo modelo simplificado, mas que, como sempre deduziu as despesas escrituradas em livro caixa, promoveu as deduções normalmente em todos os anos, o que não deveria ser considerado omissão de rendimentos, uma vez que as despesas teriam sido comprovadas; (ii) que a soma das despesas tributáveis é bem superior ao desconto de 20%; prejudicando sobremaneira o Contribuinte que equivocou-se nas declarações do IRPF, e (iii) a multa qualificada deveria ser reduzida ao patamar de 75%, tendo em vista sempre ter agido com boa-fé e em razão da majoração ser desproporcional e irrazoável.

Sobreveio o julgamento da Impugnação e foi proferido o Acórdão nº 08-41.937 (e-fls. 633/648), que foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

INTIMAÇÃO DO ADVOGADO DOS ATOS PROCESSUAIS

No âmbito do processo administrativo fiscal não cabe a intimação dos atos processuais por correspondência endereçada aos advogados. Somente quando a escolha do órgão preparador for a intimação pessoal e estando o advogado munido do instrumento de mandato, há a possibilidade da intimação perante ele. A escolha recaindo nas formas previstas no art. 23, II, do Decreto nº 70.235/1972, o envio dar-se-á para o domicílio tributário do sujeito passivo.

#### DIRPF - MODELO SIMPLIFICADO

A opção pela DIRPF em Modelo Simplificado implica na substituição de todas as deduções da base de cálculo e do imposto devido, previstas na legislação tributária, pelo desconto simplificado.

#### DIRPF. RETIFICAÇÃO. ALTERAÇÃO DA FORMA DE TRIBUTAÇÃO

Depois do prazo previsto para a entrega da declaração, não será admitido retificação que tenha por objetivo alteração na forma de tributação, bem como a retificação de declaração que venha alterar matéria tributável objeto de lançamento regularmente cientificado ao sujeito passivo.

#### ATIVIDADE VINCULADA

Os Julgadores das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento devem cumprir as determinações legais de forma plenamente vinculada à legislação.

#### MULTA QUALIFICADA

Cabe aplicação de multa qualificada quando constatado que o contribuinte omitiu rendimentos reiteradamente, sendo este procedimento caracterizado como ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento do crédito tributário devido.

#### PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

O processo administrativo tributário tem como escopo decidir, na órbita administrativa, se houve ou não a ocorrência de fato gerador do imposto e, caso este tenha ocorrido, verificar se o lançamento esteve de acordo com a legislação aplicável. Logo, o julgador administrativo não deve se manifestar quanto ao processo de representação fiscal para fins penais, já que nele não há interesse tributário envolvido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O recorrente foi cientificado do resultado do julgamento em 13/03/2018, pela via postal, conforme Aviso de Recebimento e comprovante de rastreamento (e-fl. 662/663) e apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 667/678), em 27/03/2018, reiterando todos os argumentos apresentados em sede de Impugnação.

Os autos foram enviados para análise e julgamento pelo CARF.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

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

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, tendo em vista ter sido apresentado no prazo de 30 dias da ciência do resultado do julgamento, conforme art. 33 do Decreto nº. 70.235/72. Contudo, deve ser parcialmente conhecido.

O recorrente apresenta questionamento quanto à Representação Fiscal para Fins Penais que não pode ser conhecido em razão da Súmula CARF nº. 28:

Súmula CARF nº 28

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer do questionamento quanto à Representação Fiscal para Fins Penais.

O recorrente apresenta pedido para que as intimações do referido processo sejam encaminhadas ao procurador. Apesar de a decisão de piso ter indeferido tal pedido, com base no art. 23, II, do Decreto nº 70.235/1972, a solicitação foi reiterada em recurso e deve ser indeferida tendo em vista a Súmula CARF nº. 110:

Súmula CARF nº 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Feitas estas análises preliminares, passar-se-á à análise dos argumentos do recurso.

### 2. Da Omissão de Rendimentos

O recorrente admite que teria optado pela forma de tributação pelo regime simplificado para tributação de seus rendimentos para os exercícios fiscalizados, e em sede de Recurso Voluntário, reitera o argumento de que tal opção teria sido equivocada e que deveriam ser aceitas as despesas escrituradas nos Livros Caixa para o período. Alega que a opção pelo

regime simplificado de forma cumulativa com a dedução das despesas registradas em livro caixa foi um equívoco de sua parte.

A autoridade lançadora já tinha promovido o cálculo das bases tributáveis para o contribuinte, conforme se vê das planilhas elaboradas no Relatório Fiscal, e alertado que não seria possível optar pelo regime do desconto simplificado ao mesmo tempo que aproveita deduções escrituradas em livro caixa:

17. O programa gerador do imposto de renda permite ao contribuinte optar pela forma de tributação que lhe seja mais favorável, tendo em vista os dados por ele apresentados quando do preenchimento da declaração.

18. O(A) contribuinte, ao optar pelo regime de tributação por desconto simplificado, abriu mão do direito de aproveitar as despesas assentadas no Livro Caixa. Nesse contexto, sua escolha não representou erro, mas uma opção pessoal.

19. Nesse sentido, cumpre esclarecer, desde já, que não foi obstada a dedução de despesas do Livro Caixa, ela apenas encontra-se embutida no desconto simplificado, pelo qual optou o contribuinte nos anos-calendário 2012 a 2016.

20. Acrescente-se que a alteração do regime de tributação é inadmissível no mesmo ano-calendário, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, a qual dispõe de forma rigorosa, em seu artigo 57, que após o prazo previsto para a entrega da declaração, não será admitida retificação que tenha por objetivo a troca de modelo.

21. Os demonstrativos integrantes do Auto de Infração demonstram detalhadamente os cálculos do IRPF e das multas aplicadas.

22. Analisando os referidos demonstrativos, o que se observa é que o sujeito passivo reiteradamente omitiu rendimentos em suas DIRPF dos anos-calendário 2012 a 2016. (vide Demonstrativo 3).

23. Não se pode, por óbvio, atribuir tal comportamento reiterado do sujeito passivo a erros ou enganos, restando claro que houve a intenção de o sujeito passivo de reduzir o pagamento de tributos, impedindo ou retardando o conhecimento das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal, configurando, em tese, a prática de sonegação, assim definida pelo artigo 71 da Lei 4.502/64:

A decisão de piso apresentou os dispositivos das Leis, Instruções Normativas e também o Perguntas e Respostas da Receita Federal, que são bastante claros em estabelecer que os dois regimes são distintos, e que a adoção do regime simplificado não admite deduções de despesas:

Observe-se o que a legislação que dispõe sobre a Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) (ou Declaração de Ajuste Anual – DAA) é **bastante clara quanto à utilização do modelo simplificado. A utilização do modelo**

**simplificado da DAA implica na substituição de todas as deduções admitidas na legislação pelo desconto simplificado, senão vejamos:**

IN SRF nº 15/2001 (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1500, de 29 de outubro de 2014)

DECLARAÇÃO ANUAL SIMPLIFICADA

Art. 29. A pessoa física pode optar pela Declaração Simplificada, independentemente do montante dos rendimentos recebidos e da quantidade de fontes pagadoras.

§ 1º Essa opção implica a substituição de todas as deduções da base de cálculo e do imposto devido, previstas na legislação tributária, pelo desconto simplificado de vinte por cento do valor dos rendimentos tributáveis na declaração, limitado a R\$ 8.000,00 (oito mil reais).

(...)

IN RFB nº 1500/2014

Art. 68. Para efeitos do disposto no art. 67, a base de cálculo é a diferença entre a soma dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos recebidos no curso do ano-calendário sujeitos à tributação na DAA, inclusive o resultado positivo da atividade rural;

II - das deduções utilizadas na base de cálculo mensal ou pagas até o mês do recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), correspondentes às:

- a) deduções previstas nos incisos I a V do art. 52;
- b) despesas com instrução;
- c) despesas médicas;
- d) despesas escrituradas em livro Caixa.

§ 1º Para fins de recolhimento complementar do imposto, não são computados os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte, o ganho de capital na alienação de bens e direitos e o ganho líquido auferido em operações realizadas nos mercados de renda variável.

**§ 2º As deduções previstas no inciso II do caput poderão ser substituídas pelo desconto simplificado de que trata o art. 71.**

(grifei)

Do Desconto Simplificado

Art. 71. O contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação, correspondente à dedução de 20% (vinte por cento) do valor dos rendimentos tributáveis na DAA, independentemente do montante desses rendimentos, dispensadas a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie.

§ 1º A opção pelo desconto simplificado implica:

I - **a substituição de todas as deduções da base de cálculo e do imposto devido**, previstas na legislação tributária, pelo desconto simplificado de 20% (vinte por cento) do valor dos rendimentos tributáveis na declaração, limitado aos valores expressos na tabela constante do Anexo IX a esta Instrução Normativa; e II - a impossibilidade de utilizar as deduções do imposto apurado relacionadas nos incisos I a VIII do caput do art. 80.

(grifei)

(...)

Manual de Perguntas e Respostas ( Perguntão/Ex 2013)<sup>1</sup>:

(A título de exemplo)DESCONTO SIMPLIFICADO — CONCEITO 013 — O que se considera desconto simplificado?

É o desconto de 20% sobre os rendimentos tributáveis **que substitui todas as deduções admitidas na legislação tributária do imposto**. Não necessita de comprovação e está limitado a R\$ 14.542,60 (quatorze mil, quinhentos e quarenta e dois reais e sessenta centavos). Pode ser utilizado independentemente do montante dos rendimentos recebidos e do número de fontes pagadoras. O valor utilizado a título de desconto simplificado não justifica variação patrimonial, sendo considerado rendimento consumido. (Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art.10, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, alterada pela Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011; Instrução Normativa RFB nº 1.333, de 18 de fevereiro de 2013, art. 3º, §§ 1º e 3º).

(grifei)

#### **Lei 9.250/1995**

Art. 10. O contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que **substituirá todas as deduções admitidas na legislação**, correspondente à dedução de 20% (vinte por cento) do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, independentemente do montante desses rendimentos, dispensadas a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie, limitada a: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007)(grifei)

#### **Decreto 3000/1999 ( RIR/99)**

Art. 84. Independentemente do montante dos rendimentos tributáveis na declaração, recebidos no ano-calendário, o contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que consistirá em dedução de vinte por cento desses rendimentos, limitada a oito mil reais, na Declaração de Ajuste Anual, dispensada a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie (Lei nº 9.250, de 1995, art. 10, e Medida Provisória nº1.753-16, de 11 de março de 1999, art. 12).

<sup>1</sup> <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/irpf2013/perguntaserespostasirpf2013.pdf>

**§ 1º O desconto simplificado substitui todas as deduções admitidas nos arts. 74 a 82 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 10, § 1º).**

§ 2º O valor deduzido na forma deste artigo não poderá ser utilizado para a comprovação de acréscimo patrimonial, sendo considerado rendimento consumido (Lei nº 9.250, de 1995, art. 10, § 2º).

(grifei)

Portanto, agiu incorretamente o impugnante (ou equivocadamente, conforme afirma) ao “fazer o abatimento das despesas registradas no livro-caixa de forma cumulativa com o desconto simplificado”, **o que confirma a correção do lançamento procedido pela fiscalização.**

(...)

Esclarece-se que as glosas são procedidas pela Autoridade Fiscal sobre deduções informadas pelo contribuinte em DIRPF. Para utilização dessas deduções como redutoras da base de cálculo do IRPF o contribuinte tem que optar pela Declaração do Imposto de Renda no Modelo Completo.

No Modelo Simplificado, opção utilizada pelo impugnante, não há deduções a serem consideradas ou glosadas pela Autoridade Lançadora.

(...)

Portanto, no momento em que o contribuinte optou pelo Modelo Simplificado da DAA, não há despesas a serem glosadas, uma vez que as mesmas foram substituídas pelo desconto simplificado. Assim, os valores tributáveis não declarados constituem omissão de rendimentos.

Portanto, o lançamento está correto e trata-se de omissão de rendimentos em razão de terem sido indevidamente deduzidas despesas juntamente com a opção pelo regime simplificado.

A decisão de piso também foi clara ao estabelecer que, uma vez feita a opção pelo contribuinte pelo regime simplificado, não pode a fiscalização alterá-la e não pode o contribuinte retificá-la após o início da fiscalização. Vale o destaque para a decisão de piso:

Aceitar o que o contribuinte solicita acima seria modificar a forma de tributação pela qual o contribuinte optou, o que não é permitido conforme dispõe a legislação abaixo transcrita. IN RFB 15/2001 (Revogado(a) pelo(a) IN RFB nº 1500/2014)

Art. 57. Após o prazo previsto para a entrega da declaração, não será admitida retificação que tenha por objetivo a troca de modelo.

(grifei)(...)

IN RFB nº 1500/2014

Art. 83. Depois do prazo previsto para a entrega da declaração, **não será admitido retificação que tenha por objetivo alteração na forma de tributação, bem como**

**a retificação de declaração que venha alterar matéria tributável objeto de lançamento regularmente cientificado ao sujeito passivo.** (grifei)

Não há legislação que autorize o procedimento solicitado pelo impugnante, esclarecendo-se ainda que os Julgadores das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento devem cumprir as determinações legais de forma plenamente vinculada à legislação.

Portanto, solicitação não acatada.

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).

Não há como se admitir o argumento de que as opções teriam sido equivocadas, pois, como bem destacado pela autoridade fiscal, a conduta foi reiterada e contrária à legislação, que, como se viu, é bastante clara.

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:

Súmula CARF nº 33

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Diante da perda da espontaneidade, não pode o contribuinte alterar a forma de apuração do ajuste anual, que geraria 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.

Diante do exposto, deve ser o lançamento mantido.

#### **4. Da Multa de Ofício Qualificada**

O recorrente se insurge contra a aplicação da multa de ofício qualificada em seu recurso voluntário. Alega que teria agido de boa-fé, que não teria ocorrido a omissão de rendimentos e que teria sido um equívoco a dedução das despesas cumulada com a opção da declaração simplificada. Alega que a ausência de má-fé tornaria a penalidade desarrazoada e desproporcional, levando à impossibilidade de pagamento do tributo devido.

No que diz respeito à multa de ofício qualificada, a fiscalização justificou a sua aplicação da seguinte forma:

23. Não se pode, por óbvio, atribuir tal **comportamento reiterado do sujeito passivo a erros ou enganos, restando claro que houve a intenção de o sujeito passivo de reduzir o pagamento de tributos, impedindo ou retardando o conhecimento das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal, configurando, em tese, a prática de sonegação, assim definida pelo artigo 71 da Lei 4.502/64:**

*“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.”*

24. O comportamento descrito motivou a qualificação das multas de ofício aplicadas, de 75% para 150%, com base nº § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 11.488/2007. Esse mesmo comportamento, ensejou a Representação Fiscal para Fins Penais, regulamentada pela Portaria RFB 2.439/2010, por configurar, em tese, crime contra a ordem tributária, conforme artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90.

A decisão de piso manteve a multa qualificada com a seguinte justificativa:

No caso, o contribuinte omitiu rendimentos reiteradamente nos anos-calendário 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016, sendo este procedimento caracterizado como ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento do crédito tributário devido.

Observe-se que o contribuinte tentou caracterizar a sua ação como erro material, mas, conforme já demonstrado, não logrou êxito.

Neste ponto, entendo que não assiste razão à decisão de piso e não há qualquer comprovação de dolo para a imposição de multa de ofício qualificada.

Os fatos narrados na acusação fiscal, ao meu juízo, não são motivos suficientes para justificar a existência do elemento subjetivo do dolo. A começar, cabe pontuar que, para a qualificação da multa de ofício é necessária a existência do elemento subjetivo do dolo e a demonstração de emprego de conduta tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

O erro de preenchimento da declaração pelo contribuinte, por ter adotado DAA na forma do regime simplificado considerado cumulativamente as deduções de despesas, mesmo

que tenha sido identificado por 5 anos subsequentes, não demonstra por si só a existência do dolo de sonegar ou de se esquivar intencionalmente do cumprimento da obrigação tributária. A conduta sequer pode ser considerada reiterada, pois não há informação de que o recorrente já teria sofrido uma autuação no mesmo sentido anteriormente, ou seja, trata-se de problema identificado dentro do mesmo procedimento de fiscalização.

A omissão de rendimentos por si só, também não é razão para a qualificação da penalidade, conforme entendimentos sumulados do CARF:

Súmula CARF nº 14 Aprovada pelo Pleno em 2006

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.

Súmula CARF nº 25 Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Caberia ao agente fiscal demonstrar, com exatidão, que o contribuinte forjou intencionalmente a documentação acostada aos autos, tendo absoluta ciência das circunstâncias narradas, não sendo possível presumir o intuito doloso do recorrente.

O art. 44 da Lei nº. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502,

de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

§ 1º-B. (VETADO).

**§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:**

**I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;**

Vale repetir: a conduta dolosa deve estar configurada, individualizada e comprovada, no caso concreto.

Diante do exposto, não verifico a existência de motivação pertinente à caracterização de dolo, fraude ou simulação, razão pela qual, seja por imposição do §1-C, inciso I do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, seja em razão dos enunciados sumulares nº 14 e nº 25, anteriormente citado, entendo que a multa deverá ser desqualificada, e reduzida para o percentual de 75%.

#### **5. Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer do questionamento quanto à Representação Fiscal para Fins Penais, e na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para desqualificar e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa**

### **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro **Heitor de Souza Lima Junior**

Mantenho meu entendimento anterior, no sentido de restar perfeita, quanto à discussão da qualificadora em questão, a conclusão então atingida pela 1a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CARF no. 9.101-004.065, na sessão de 12.03.2019 (assim, já na vigência das Súmulas CARF de nos. 14 e 25 e, portanto, sem contrariá-las), no sentido de que, *verbis*:

" (...)

Os critérios de **relevância (magnitude do que está em jogo) e de recorrência/reiteração (repetição ao longo do tempo) da conduta são muito importantes** para a aplicação da multa qualificada. (...) (grifo nosso).

Todavia, reconheço que o entendimento deva ser atualizado, a partir da inclusão, pela Lei no. 14.689, de 2023, do inciso VII do §1º. e do §1º.-A, ambos no art. 44 da Lei no. 9.430, de 1996, de forma que a recorrência/reiteração passe a ser tratada, atualmente, à luz dos critérios de reincidência estabelecidos pelos novos dispositivos supra.

A partir do acima exposto, uma vez não obedecidos, no caso em questão, os novos critérios de reincidência estabelecidos pelo mencionado §1º.-A do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, de se afastar o fundamento essencial de reiteração utilizado para fins de qualificação pela autoridade lançadora e, assim, também concluo pelo provimento parcial para desqualificar a multa para o percentual de 75%, ainda que com fundamentos diversos do voto condutor.

Dessarte, acompanho a relatora pelas conclusões.

*Assinado Digitalmente*

**Heitor de Souza Lima Junior**