



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10665.723338/2019-91
ACÓRDÃO	2402-013.727 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PATRICIA ELENA DOS REIS GARCIA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2017

DECADÊNCIA.DOLO.REGRA GERAL.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula CARF nº 72).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.OCORRÊNCIA.

Verificada a prática de sonegação é devida a multa qualificada na forma da lei.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. CUMULAÇÃO. LEGALIDADE.

É legítima a aplicação simultânea da multa de ofício com a multa isolada pela falta de recolhimento mensal do carnê-leão, por decorrerem de infrações autônomas, com fatos geradores e bases de cálculo distintas.

RETROATIVIDADE BENIGNA.POSSIBILIDADE

Tratando-se de lançamento não definitivamente julgado em instância administrativa a lei se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, rejeitar a prejudicial de decadência para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto de modo a reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%. Vencidos os Conselheiros Joao Ricardo Fahrion Nuske e Suez Roberto Colabardini Filho (relator), que acataram referida

prejudicial, com fundamento no art. 150, §4º do CTN, de modo a cancelar os créditos relativos ao ano-calendário de 2013 e, no mérito, deram parcial provimento em maior extensão para afastar a qualificação da multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino.

Assinado Digitalmente

SUEZ ROBERTO COLABARDINI FILHO – Relator

Assinado Digitalmente

RODRIGO DUARTE FIRMINO – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Suez Roberto Colabardini Filho, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Alexandre Correa Lisboa.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra acórdão 04-52.657 - 1ª Turma da DRJ/CGE que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o crédito tributário.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (TVF), a ora recorrente, titular do Cartório de Registro de Imóveis no estado de Minas Gerais, omitiu rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas.

Para a apuração da atividade de fiscalização, o fisco se valeu das Declarações de Apuração e Informação da Taxa de Fiscalização Judiciária para apurar a receita real de emolumentos.

No período de 01/2013 a 03/2015, por falta de discriminação nas DAPs, o fisco recalculou os emolumentos retroativamente com base nos valores do RECOMPE (recolhimento que equivale a 5,66% dos emolumentos).

Houve a qualificação da multa de ofício para 150% (art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996) alegando reiteração dolosa da conduta de omitir rendimentos à Receita Federal enquanto os declarava ao fisco estadual. Adicionalmente, aplicou multa isolada de 50% pelo não recolhimento tempestivo do carnê-leão.

A DRJ manteve a autuação sob o fundamento de que a conduta reiterada configura fraude, o que afasta o art. 150, § 4º, atraindo a regra decadencial do art. 173, I, do CTN e justifica a

qualificação da multa. Rejeitou, também, a alegação de confisco e a impossibilidade de cumulação de multas, conforme colaciono a ementa do acórdão recorrido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

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

DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDUTA REITERADA. FRAUDE. Para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. Sujeitam-se à tributação na declaração de ajuste anual e à antecipação mensal obrigatória (carnê-leão) os rendimentos provenientes de trabalho sem vínculo empregatício, recebidos de pessoas físicas, decorrentes do exercício da atividade de tabelião.

DESCONHECIMENTO DA LEI Ninguém pode alegar desconhecimento da lei para se eximir dos seus efeitos.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. SIMULTANEIDADE. É cabível a simultaneidade da aplicação de multa de ofício e de multa isolada, na medida em que, além de terem sido lançadas em estrita observância da legislação que rege a matéria, referem-se a diferentes infrações apuradas e possuem bases de cálculos distintas.

FRAUDE. CARACTERIZAÇÃO. O reiteramento da conduta ilícita ao longo do tempo bem como a simulação de negócio visando à omissão de rendimentos, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento e evidencia o intuito doloso tendente à fraude.

MULTA QUALIFICADA (150%). REDUÇÃO DA MULTA APLICADA. Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, dentre as hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. As reduções de penalidades são tão somente aquelas previstas na legislação tributária, não cabendo negociação.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas e as judiciais, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação e daquelas objeto de Súmula Vinculante, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. Ao tratar das limitações ao poder de tributar, o legislador constitucional consignou expressamente a proibição da utilização de tributo com efeito de confisco, não da multa. A vedação ao confisco insculpida na Carta Magna é dirigida ao legislador ordinário, que o deve considerar quando da elaboração das disposições normativas, e não ao aplicador da lei, que a ela deve obediência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, interpôs Recurso Voluntário, sustentando, em síntese:

- a) Decadência do ano-calendário de 2013, aplicando-se o art. 150, § 4º, do CTN, visto que houve antecipação de pagamento;
- b) Inexistência de omissão dolosa de receitas, arguindo que a TFJ e o RECOMPE são repasses públicos estaduais e não constituem acréscimo patrimonial (renda) do delegatário;
- c) Descabimento da multa qualificada de 150%, por ausência de dolo comprovado e aplicação da Súmula CARF nº 25;
- d) Impossibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada;
- e) Necessidade de dedução dos valores comprovadamente pagos a título de Carnê-Leão.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **SUEZ ROBERTO COLABARDINI FILHO**, Relator

Conheço do recurso porque tempestivo e reunidos os requisitos legais para admissibilidade.

A controvérsia deduzida sobre a pretensão recursal repousa sobre a (in)ocorrência da decadência tributária do crédito relativo ao ano-calendário 2013 exercício 2014, a aplicação da multa qualificada de 150%, aplicação concomitante da multa isolada com a multa proporcional.

Sobre a regra aplicável para a contagem do prazo decadencial do ano-calendário de 2013 o fisco defende a incidência do art. 173, I, do CTN, computando o prazo a partir de 01/01/2014, sob a tese de que a omissão reiterada de receitas configura fraude e dolo.

Valeu-se, para isso, da fundamentação no Parecer PGFN/CAT nº 1.617, de 1º de agosto de 2008, que estabelece orientações a serem observadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em face de sua aprovação pelo Ministro de Estado da Fazenda, através de Despacho datado de 18 de agosto de 2008, cujo trecho pertinente se destaca adiante:

(...) d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN; f) para fins de cômputo do prazo de

decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

A mesma linha também consta do precedente do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede de Recurso Repetitivo (**REsp nº 973.733/SC, tema repetitivo 163**) assim dispõe:

TEMA REPETITIVO 163, STJ: O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito

No caso de IRPF, o fato gerador considera-se complexo, consolidando-se em 31 de dezembro do ano-calendário correspondente (Súmula CARF nº 38). No caso em tela, resta comprovado que o contribuinte efetuou recolhimentos e apresentou a DIRPF simplificada dentro do prazo regulamentar.

Considerando que o fato gerador do ano-calendário 2013 consolidou-se em **31/12/2013**, entendo que o prazo quinquenal para a Fazenda Pública lançar de ofício expirou em **31/12/2018**.

Como o Termo de Início de Fiscalização e a consequente notificação do lançamento ocorreram apenas em 31/07/2019, opera-se de forma inevitável a decadência integral do crédito tributário lançado para o ano-calendário de 2013.

Acolho, portanto, a preliminar de decadência para extinguir o crédito tributário referente ao ano-calendário de 2013.

Da Multa de Ofício Qualificada (150%)

A fiscalização aplicou a multa de 150% ao argumento de que o contribuinte agiu com intuito de fraude de forma reiterada.

Contudo, à teor da Súmula CARF nº 25, não vejo demonstrada a ocorrência de dolo, o que implica no afastamento da qualificação da penalidade imposta à recorrente.

Súmula CARF nº 25: 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.

A mera infração, a reiteração ou o recolhimento a menor de tributo decorrente de divergência interpretativa sobre elementos contratuais ou regulamentares não ensejam, por si só, a qualificação da penalidade, sendo necessária a comprovação cabal do dolo do agente em enganar ou ocultar o fato gerador.

No caso, a recorrente, enquanto oficial de registro de imóveis declarava regularmente suas operações ao fisco estadual e órgão correicional, decerto que a prática de atos que contassem com desajustes nos resultados, não configura nenhum dos elementares estabelecidos pelos artigos 71 a 73, da Lei 4502/64.

É importante destacar que, atualmente, consoante ao tempo histórico vivido, de um Estado Democrático de Direito, não se mostra crível a criminalização deliberada de condutas pelo Fisco, pois o inadimplente não pode ser confundido com o sonegador, ou mesmo com o devedor contumaz, cuja qualificação se deu por recente lei, devendo tais possibilidades serem direcionadas a quem de dever.

Acrescento para tanto que, à luz dos preceitos da parte geral do Direito Penal, cuja principiologia orienta o direito tributário sancionador, o dolo consubstancia-se na vontade livre e consciente de realizar a conduta típica e produzir o resultado lesivo (art. 18, I, do Código Penal). Dessa forma, o elemento subjetivo não admite presunção pela mera constatação objetiva de uma infração ou recolhimento a menor; pelo contrário, exige-se a demonstração inequívoca do *animus* de fraudar.

Com efeito, entendo que o simples equívoco interpretativo do contribuinte quanto à inclusão de taxas de repasse na base de cálculo carece da intenção deliberada de lesar o erário, descaracterizando o dolo e inviabilizando, por consequência, o agravamento penalizador da multa de ofício.

Afasto o evidente intuito de fraude e a sonegação tipificada, a multa deve ser desqualificada para o patamar regulamentar de **75%** (art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996) sobre o montante do imposto que remanescer devido após o recálculo determinado no item anterior.

Da Concomitância da Multa de Ofício e da Multa Isolada do Carnê-Leão

A recorrente insurge-se contra a exigência concomitante da multa de ofício (lançada sobre a diferença apurada na Declaração de Ajuste Anual) e da multa isolada de 50% (decorrente do não recolhimento mensal do Carnê-Leão).

A matéria encontra-se regida pelo art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

A partir das alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007, consolidou-se o entendimento de que a obrigação de antecipação mensal e o dever de quitação no ajuste anual possuem naturezas e momentos de incidência autônomos, o que autoriza, em tese, a aplicação de penalidades distintas para cada infração.

Não se desconhece o teor do Parecer SEI nº 1535/2026/MF, no qual a PGFN relata a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) favorável ao contribuinte, orientada pelo Princípio da Consunção.

Ocorre que o regimento interno deste Conselho vincula expressamente os julgadores às suas Súmulas vigentes, de modo que, não tendo havido a revogação formal da Súmula CARF nº 147 até a data deste julgamento, cumpre a este Colegiado aplicar o seu enunciado e manter a concomitância das penalidades, afastando a alegação de ilegalidade.

Ressalva-se, contudo, que a multa isolada possui natureza acessória e sua base de cálculo deve acompanhar estritamente o recálculo do mérito determinado nesta decisão,

incidindo tão somente sobre as parcelas mensais de emolumentos efetivos que deixaram de ser recolhidas na época própria.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do recurso, acolho a decadência relativa ao ano-calendário de 2013 e, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

SUEZ ROBERTO COLABARDINI FILHO

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Duarte Firmino**, redator designado

Com o mais profundo respeito às razões de decidir do relator, divirjo conforme passo a descrever em linhas abaixo.

Segundo as informações do fisco, fls. 272/279, em termo que circunstanciou fatos e fundamentos jurídicos, **infere-se uma conduta omissiva e reiterada do contribuinte em NÃO declarar a totalidade dos rendimentos recebidos em suas declarações de 2013 a 2017 (ano-calendário), são CINCO ANOS!**

Mas não é só isso, referido termo descreve que os rendimentos omitidos ao longo de anos foram recebidos de pessoas físicas no exercício da atividade de tabelião titular do Cartório de Registro de Imóveis da comarca de Nova Ponte – MG. **Conforme informou a autoridade, o contribuinte teve dupla conduta, de um lado informou mensalmente os emolumentos recebidos à administração tributária estadual e ao tribunal de justiça do estado, mas de outro omitiu esta mesma informação em suas DIRPF.**

Neste contexto fático, a autoridade entendeu pelo cometimento, em tese, destaque, da prática do crime de sonegação tipificado no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, cujos elementos essenciais do tipo requerem uma omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento da ocorrência do fato gerador do tributo pela autoridade fazendária:

(Lei nº 4.502, de 1964)

Art . 71. Sonegação é tãda 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.

Há que se destacar que os fatos trazidos pela autoridade são suficientes para atribuir os reflexos tributários, contudo a apuração da autoria e materialidade do crime, o oferecimento de denúncia pelo Ministério Público e o consequente devido processo legal irá, no final do dia, verificar a prática da conduta delituosa e aplicar a sanção devida. Justamente por isso consta a representação ao *parquet*¹.

Deste modo, descritos os elementos que, **em tese**, apontam a ocorrência de sonegação, conforme descrito no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, entendo: (i) aplicável a regra geral para o cômputo da decadência, nos termos em que rege o art. 173, I do Código Tributário Nacional (CTN), considerando a restrição do art. 150, §4º deste mesmo código em caso de dolo; (ii) devida a multa qualificada.

Em complemento a meu entendimento, aplico o precedente que abaixo transcrevo como *ratio decidendi*, **restando os créditos lançados não atingidos pelo decurso decadencial**.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula CARF nº 72)

A multa qualificada de 150% foi corretamente aplicada segundo os ditames legais e apontamentos do lançamento, contudo e em razão da nova redação dada ao art. 44, §1º *caput* e inc. VI da Lei nº 9.430, de 1996, conforme a Lei nº 14.689, de 2023, **entendo com fundamento no art. 106, II, c do CTN, que a legislação posterior menos severa deve ser utilizada, já que inexistente registro nos autos de reincidência:**

(Lei nº 9.430, de 1996)

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

¹ Processo nº 10665.729911/2019-71 – Representação Fiscal para Fins Penais

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) (grifo do autor)

(CTN)

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifo do autor)

Assim, a sanção qualificada deve ser reduzida, *in casu*, ao patamar de 100%.

Quanto às demais matérias, não divirjo do relator.

Voto, portanto, por rejeitar a prejudicial de decadência para no mérito dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto de modo a reduzir a multa ao patamar de 100%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino