



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



**Processo nº** 10935.001111/2005-69  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-007.961 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de agosto de 2020  
**Recorrente** SIMONE MAROSTICA BORTOLOTTI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LIVRO-CAIXA. NÃO EXERCÍCIO DE FACULDADE. ERRO MATERIAL. INOCORRÊNCIA.

Tendo a contribuinte omitido rendimentos e não exercido a faculdade de efetuar deduções à título de despesas de livro-caixa quando da apresentação da declaração de ajuste anual, não merece reforma o Acórdão de Impugnação. Ainda que se evidenciasse de forma numericamente precisa a declaração de rendimentos em valores líquidos, a omitir rendimentos e omitir dedução de despesas a título de livro-caixa, rendimentos foram omitidos e não se pode considerar como tendo havido uma correspondente omissão de dedução, pois, juridicamente, não há que se falar em omissão de dedução por erro, mas tão somente em não exercício oportuno da faculdade de deduzir. A inexistência de erro fica mais evidente ao se considerar a vedação de retificação da Declaração de Ajuste Anual para a troca da forma de tributação dos rendimentos após o prazo previsto para sua entrega (Súmula CARF nº 86).

CARNÊ-LEÃO. MULTA ISOLADA. SÚMULA CARF Nº 147.

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 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%).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão em relação à parcela concomitante com a multa de ofício de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Matheus Soares Leite, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Rodrigo Lopes Araújo, Andrea Viana Arrais Egypto, André Luís Ulrich Pinto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 182/189) interposto em face de decisão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (e-fls. 170/176) que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte Auto de Infração (e-fls. 130/149), no valor total de R\$ 174.363,01, referente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), ano-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, por omissão de rendimentos recebidos de pessoa física decorrente de trabalho sem vínculo empregatício (75%) e multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão (75%). O Termo de Verificação Fiscal consta das e-fls. 125/129. O lançamento foi cientificado em 27/05/2005 (e-fls. 152). Na impugnação (e-fls. 155/164), em síntese, se alegou:

(a) Tempestividade.

(b) Declaração de valores líquidos. Direito à dedução de despesas de livro caixa.

(c) Multa isolada.

A seguir, transcrevo as ementas do Acórdão de Impugnação (e-fls. 170/176):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA -IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002,2003

MAJORAÇÃO DE RENDIMENTOS. INCLUSÃO DE DESPESAS COM LIVRO CAIXA NÃO INFORMADAS ORIGINALMENTE. VEDAÇÃO.

Os rendimentos recebidos em função do trabalho notarial devem compor o total de rendimentos tributáveis. E incabível, na impugnação, o pedido de retificação de declaração, inclusive com mudança de formulário, para inclusão de dedução de despesa com Livro-Caixa, devendo limitar-se o recurso à infração descrita no Auto de Infração.

RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. É devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carne-leão, impondo-se, porém, a redução do percentual para 50%, em face de legislação superveniente ao lançamento, por força do princípio da retroatividade benigna.

Intimado do Acórdão de Impugnação em 02/10/2008 (e-fls. 177/181), o contribuinte interpôs em 29/10/2008 (e-fls. 182) recurso voluntário (e-fls. 182/189), alegando, em síntese:

(a) Tempestividade. Apresenta o recurso, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972.

(b) Declaração de valores líquidos. Direito à dedução de despesas de livro caixa.

Como definido pelo RIR/99, aprovado pelo Decreto nº. 3.000/99, em seu artigo 75 e incisos, os titulares de serviços notariais podem deduzir da receita decorrente do exercício de suas atividades, todos os custos e despesas escrituradas em seu livro caixa, devidamente comprovadas. Entretanto, fez constar das DIRPF os rendimentos líquidos (renda bruta (-) despesas livro caixa). Quando o correto seria informar o rendimento bruto e posteriormente deduzir as despesas escrituradas e comprovadas. Estes fatos foram esclarecidos ainda no decorrer da fiscalização. Por ser erro de fato, passível de revisão mesmo após iniciado o procedimento fiscal. Logo, injustificável a manutenção da exigência. Segundo a relatora, não seria possível a retificação da declaração em sede de julgamento administrativo. Mas, a reforma se impõe diante do simples equívoco/erro material ensejador do pagamento de tributo indevido, uma vez que os rendimentos declarados representam o valor líquido. Não se trata de glosa de despesas com pedido de retificação, mas erro material como demonstrado e comprovado.

(c) Multa isolada. O art. 44, § 1º, III, da Lei nº 9.430/96, e nem o art. 957, parágrafo único, III, do RIR/99, se prestam para dar fundamentação a exigência concomitante da multa isolada.

Em 06/12/2019 (e-fls. 1235/1240), a recorrente apresentou aditivo ao recurso voluntário para informar ter sido fiscalizada em 2019 e a fiscalização ter acolhido a declaração pelo líquido em relação aos anos de 2014 e 2015 (PAF 10935.725105/2019-04), a revelar não ter tido a intenção de omitir rendimentos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 02/10/2008 (e-fls. 177/181), o recurso interposto em 29/10/2008 (e-fls. 182) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Declaração de valores líquidos. Direito à dedução de despesas de livro caixa. Não houve glosa de dedução a título de livro-caixa. A Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário de 2000 (e-fls. 07/08) foi apresentada no modelo simplificado. As Declarações de Ajuste Anual dos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003 (e-fls. 09/17) foram apresentadas no modelo completo, mas nelas o campo de Dedução “Livro Caixa” informa zero (e-fls. 09), zero (e-fls. 12) e R\$ 250,00 (e-fls. 15), respectivamente.

Conforme aflora do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 125/129) e da documentação que o acompanha (e-fls. 18/124), durante o procedimento fiscal não foi

apresentado livro-caixa, embora tenha sido apresentada documentação tendente a comprovar despesas na condição de titular de Cartório de Registro de Imóveis.

Com a impugnação e nem com as razões recursais foi apresentado livro-caixa. Contudo, o recurso foi instruído com documentos a evidenciar despesas e antecédidos de tabelas mensais intituladas “Resumo do Movimento de Caixa” (e-fls. 192, 206, 220, 246, 267, 291, 309, 323, 343, 369, 388, 409, 429, 453, 469, 501, 517, 535, 556, 575, 599, 616, 637, 657, 685, 703, 728, 747, 779, 801, 821, 851, 879, 893, 918, 943, 964, 983, **1003**, 1045, 1076, 1103, 1120, 1141, 1158, 1182, 1207).

Note-se que o Resumo do Movimento do Caixa não se confunde com livro-caixa. Na tabela, as despesas pagas são “debitadas” durante o mês e, no último dia do mês, há “crédito” tendo por histórico “Receitas escrituradas no mês” e um “débito” com o histórico de “Retirada-Simone”. Especifica-se também o saldo final no mês, muitas vezes qualificado como “devedor”, mas se trata de saldo negativo e, por consequência, de um saldo credor e não devedor. Como exemplo, temos o Resumo do Mês de Fevereiro de 2000 (e-fls. 206) com um total de “débitos” de R\$ 2.245,59 (Xerox, Copel, Condomínio, Assejepar, Telepar, Correios etc) e um único “crédito” de “Receitas escrituradas no mês” de R\$ 5.344,50, a gerar saldo “credor” de R\$ 3.098,91 reduzido a um saldo “devedor” de R\$ 901,09 (saldo negativo, tecnicamente credor) após o “débito de R\$ 4.000,00 a título de “Retirada-Simone”. Note-se que o saldo negativo de R\$ 901,09 não é levado para o Resumo do Movimento de Caixa do Mês de Março de 2000 (e-fls. 220).

A recorrente não nega omissão de rendimentos, mas sustenta ser cabível a dedução de despesas por força do disposto no art. 75 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, de 1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999.

Portanto, é incontroverso que a recorrente auferiu renda acima do montante de rendimentos declarados e pretende exercer a faculdade de deduzir despesas a título de livro-caixa mediante a alegação de ter incorrido em erro ao apresentar declaração simplificada ou completa com informação de rendimentos líquidos, já deduzido o livro caixa.

Essa faculdade, entretanto, deveria ter sido exercida quando da Declaração de Ajuste Anual e lastreada não apenas na documentação pertinente às despesas, mas também na escrituração de livro-caixa. Os arts. 75 e 76 do RIR, de 1999, no que tocam ao livro-caixa, explicitam os seguintes dispositivos legais:

**Lei nº 8.134, de 1990**

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade: (Vide Lei nº 8.383, de 1991)

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

b) a despesas de locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º As deduções de que trata este artigo não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes, até dezembro, mas o excedente de deduções, porventura existente no final do ano-base, não será transposto para o ano seguinte.

§ 4º Sem prejuízo do disposto no art. 11 da Lei nº 7.713, de 1988, e na Lei nº 7.975, de 26 de dezembro de 1989, as deduções de que tratam os incisos I a III deste artigo somente serão admitidas em relação aos pagamentos efetuados a partir de 1º de janeiro de 1991.

O texto normativo em questão deve ser interpretado literalmente (CTN, art. 111), ou seja, a dicção “poderão deduzir” significa a instituição de uma faculdade a ser exercida quando da apuração do imposto realizada por meio da declaração de ajuste anual, apuração a ser lastreada em documentação e livro-caixa mantidos em poder do declarante e à disposição da fiscalização.

No caso em tela, não detecto que se tenha alegado **para a fiscalização** a declaração de rendimentos líquidos, descontadas despesas passíveis de dedução a título de livro-caixa. Principalmente, não detecto que tenha sido apresentado livro-caixa **durante o procedimento fiscal** de modo a se respaldar uma eventual alegação de erro na informação dos rendimentos e de não exercício por erro da faculdade de se deduzir despesas a título de livro-caixa.

De qualquer forma, um eventual pedido de inclusão de rendimentos omitidos e deduções não postuladas nas Declarações de Ajuste Anual não poderia prosperar, mesmo durante o procedimento fiscal. Isso porque, o início do procedimento de fiscalização (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 7º, I e § 1º) impede a retificação espontânea da DAA, sendo admissível apenas o reconhecimento de erro devidamente comprovado e que não implique redução ou exclusão de tributo e antes de notificado o lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 147, § 1º) ou de manifesto erro de preenchimento, apurável pelo simples exame da DAA (Lei nº 5.172, de 1966, art. 147, § 2º). Essas exceções, amparadas pela legislação e pela jurisprudência, não estão presentes nos autos, pois não houve erro, mas omissão de rendimento e não exercício da faculdade de se valer de dedução, sendo que em relação ao ano-calendário de 2000 apresentou-se inclusive declaração simplificada.

Se para anos-calendários posteriores a fiscalização acolheu o argumento de declaração de valores líquidos, lastreando-se indevidamente no art. 147, §1º, do CTN para retificar a Declaração de Ajuste Anual em sede de procedimento fiscal, a incluir rendimentos e deduções a título de livro caixa, essa situação é irrelevante para a solução da presente lide, eis que o caso concreto agora analisado deve ser solicionado considerando-se os elementos pertinentes ao presente processo.

No caso concreto, efetivou-se o lançamento de ofício por omissão de rendimentos tributáveis, não havendo que se falar em erro na declaração impeditivo ou modificativo do lançamento de ofício, mas omissão de rendimentos e não exercício da faculdade de se efetivar deduções a título de livro-caixa.

Análise das tabelas Resumo e da documentação a acompanhá-las apresentada com o recurso voluntário é irrelevante, pois, ainda que se evidenciasse de forma numericamente precisa a declaração de rendimentos em valores líquidos, rendimentos foram omitidos e não se pode considerar como tendo havido uma correspondente omissão de dedução a título de livro-caixa, eis que, juridicamente, não há que se falar em omissão de dedução por erro, mas tão somente em não exercício da faculdade de deduzir despesas a título de livro-caixa quando da apresentação da declaração de ajuste anual.

A inexistência de erro fica mais gritante ainda quando se considera que a declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2000 foi apresentada no modelo simplificado, sendo vedada a retificação da Declaração de Ajuste Anual para a troca da forma de tributação dos rendimentos após o prazo previsto para a sua entrega (Súmula CARF nº 86).

Multa isolada. A multa isolada (infração 002) foi reduzida de 75% para 50% pelo Acórdão de Impugnação (e-fls. 170/176). Conforme as Declarações de Ajuste Anual (e-fls. 07/17), houve recolhimento a título de carnê-leão.

A base de cálculo da multa isolada (e-fls. 146/149) envolveu tanto valores já declarados no ajuste anual como valores advindos da infração 001 (e-fls. 144/146) do Auto de Infração, tendo o Termo de Verificação Fiscal destacado (e-fls. 125/126):

Ano-calendário 2000 (...)

Para se apurar a base de cálculo mensal do carnê-leão, foi utilizado o documento apresentado pela contribuinte (fl. 114), onde se verifica que foram deduzidos indevidamente da base valores de despesas médicas e do imposto devido houve dedução de incentivo à cultura, deduções essas permitidas somente na declaração de ajuste anual, conforme arts. 73 a 82 e do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda).

Os Demonstrativos de Apuração da Multa Exigida Isoladamente (Carnê-Leão) anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003 constam das e-fls. 131/132, 134/135, 137/138 e 140/141, respectivamente.

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, passou a existir a previsão específica de incidência cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão com a multa de ofício pelo lançamento do imposto devido quando do ajuste anual, tendo esse entendimento se cristalizado na Súmula CARF nº 147:

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%).

Acórdãos Precedentes:

2401-005.139, 2202-004.088, 2301-005.113, 2201-002.719 e 9202-004.365.

Logo, cabível o cancelamento da multa isolada em relação à parcela incidente sobre a mesma base de cálculo da multa de ofício de 75%, ou seja, sobre a mesma base de cálculo da infração 001.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para cancelar a multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão tão somente em relação à parcela concomitante com a multa de ofício de 75%.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro