



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.720743/2017-34
ACÓRDÃO	2202-011.546 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EUNICE STOFFEL MONDADORI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO. RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. ATIVIDADE NOTARIAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEDUÇÕES DE LIVRO-CAIXA. MULTA QUALIFICADA. MULTA ISOLADA. MODELO SIMPLIFICADO. INADMISSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. NÃO CONFIGURAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

I. CASO EM EXAME

Recurso voluntário interposto contra acórdão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE que julgou improcedente a impugnação apresentada em face do Auto de Infração lavrado para exigir crédito tributário de Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, relativo aos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, em razão da apuração de omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas.

A parte-recorrente alega, em síntese: (i) a inconstitucionalidade da incidência do IRPF sobre os emolumentos percebidos em razão da atividade notarial; (ii) a inadmissibilidade constitucional da utilização de informações prestadas pela Corregedoria-Geral de Justiça como prova emprestada; (iii) o direito à dedução de despesas escrituradas em livro-caixa, ainda que apresentada declaração em modelo simplificado; (iv) a inaplicabilidade da multa qualificada, por ausência de dolo; (v) a impossibilidade de cumulação entre multa de ofício e multa isolada relativa ao carnê-leão; e (vi) o cerceamento de defesa pelo indeferimento de perícia.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

3. Há três questões em discussão:

(i) saber se é válida a exigência de IRPF sobre os rendimentos oriundos da atividade notarial, incluídos na base de cálculo mediante dados fornecidos pela Corregedoria-Geral de Justiça;

(ii) saber se é admissível, após o início do procedimento fiscal, a retificação da declaração para substituição do modelo simplificado por modelo completo, com o objetivo de deduzir despesas escrituradas em livro-caixa; e

(iii) saber se são devidas, concomitantemente, a multa de ofício e a multa isolada pela ausência de recolhimento mensal (carnê-leão), bem como se há elementos que justifiquem a aplicação da multa qualificada.

III. RAZÕES DE DECIDIR

4. Não se conhece das alegações de constitucionalidade, nos termos da Súmula CARF nº 2, que veda o exame de tais matérias na esfera administrativa.

5. Afasta-se a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa decorrente do indeferimento de prova pericial, por ausência de demonstração de prejuízo e pela existência nos autos dos elementos necessários à formação da convicção do julgador. Nos termos da Súmula CARF nº 163, o indeferimento fundamentado não configura cerceamento.

6. A dedução de despesas escrituradas em livro-caixa não é admissível quando a declaração foi apresentada em modelo simplificado, o qual substitui as deduções legais pelo desconto padrão, vedando a apuração híbrida de regime de tributação. Conforme a Súmula CARF nº 33, a entrega de declaração retificadora após o início do procedimento fiscal não produz efeitos sobre o lançamento.

7. É válida a utilização de dados prestados à Corregedoria-Geral de Justiça para fins de lançamento, desde que respeitadas as garantias do processo administrativo, o que se verificou no caso.

8. Quanto à multa qualificada, nos termos das Súmulas CARF nº 14 e nº 25, é necessária a comprovação de intuito doloso do contribuinte. No caso, a divergência entre os valores informados à Corregedoria-Geral de Justiça e à Receita Federal, sem justificativa plausível, configura elemento concreto que corrobora a existência de conduta dolosa, autorizando a majoração da penalidade.

9. A aplicação da multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, cumulada com a multa de ofício pelo lançamento final, é admitida

conforme previsão legal introduzida pela Medida Provisória nº 351/2007 e consolidada pela Súmula CARF nº 147.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de constitucionalidade; em rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE, de lavra do Auditor-Fiscal José Deusdedite Mendes (Acórdão nº 08-40.089):

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrado Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, fls. 02/19, relativo aos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, exercícios de 2013, 2014 e 2015, para formalização de exigência e cobrança de imposto suplementar no valor total de R\$ 1.135.153,80, incluindo multa de ofício, juros de mora e multa isolada.

As infrações apuradas pela Fiscalização, relatadas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicável encontram-se detalhados às fls. 03 a 06.

"RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, conforme relatório fiscal em anexo.

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

Arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, VIII, X, XIV, XVI e XVII, 56, 106, inciso I, 109 e 110 do RIR/99. Art. 1º, inciso VI e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

Arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, VIII, X, XIV, XVI e XVII, 56, 106, inciso I, 109 e 110 do RIR/99. Art. 1º, inciso VII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Arts. 37, 38, 45, 55, incisos I a IV, VI, VIII, X, XIV, XVI e XVII, 56, 106, inciso I, 109 e 110 do RIR/99. Art 1º, inciso VIII e parágrafo único, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

MULTAS APLICÁVEIS À PESSOA FÍSICA

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ LEÃO

O contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), motivo pelo qual se aplica a presente multa isolada, conforme relatório fiscal em anexo.

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/08/2012 e 31/12/2012:

Arts. 106 e 961 do RIR/99, combinados com os arts. 43 e 44, Inciso II, alínea "a" da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07. Art. 1º, inciso VI, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

Arts. 106 e 961 do RIR/99, combinados com os arts. 43 e 44, Inciso II, alínea "a" da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07. Art. 1º, inciso VI, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11.

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014:

Arts. 106 e 961 do RIR/99, combinados com os arts. 43 e 44, Inciso II, alínea "a" da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07. Art. 1º, inciso VI, da Lei nº 11.482/07, incluído pela Lei nº 12.469/11."

O Relatório Fiscal (RF) complementa a Descrição dos Fatos, nos seguintes termos (fls. 20 a 33):

"**RELATÓRIO FISCAL**

No exercício das funções de Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil, em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, nos termos do artigo 926 do Decreto 3.000 de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), autorizada pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal -10.1.06.00-2017-00015-0 de 25/01/2017 (código de acesso à Internet 49994378), iniciou-se o procedimento fiscal junto à contribuinte supra.

A contribuinte foi selecionada para Fiscalização, a fim de verificar possível omissão de rendimentos nos anos-calendário 2012 a 2014."

[...]

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a constitucionalidade das normas legais, 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 ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, não possuindo competência para apreciar arguições de constitucionalidade e ilegalidade de normas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Tendo o auto de infração sido lavrado com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e, existentes no instrumento todas as formalidades necessárias para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa e consequente nulidade do lançamento.

A alegação de cerceamento da defesa deve estar acompanhada da demonstração do efetivo prejuízo causado à defesa. A apresentação de impugnação que não tem dificuldade em compreender as razões do lançamento e de enfrentar seus fundamentos informa em sentido diverso ao cerceamento.

NULIDADE. PROVA EMPRESTADA.

Admite-se como fundamento do lançamento e no julgamento administrativo a prova produzida em outro órgão administrativo ou na esfera judicial, desde que utilizada com observância das normas que regulam o processo administrativo fiscal.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EMOLUMENTOS AUFERIDOS PELO TABELIÃO. APURAÇÃO DOS VALORES.

É válido o lançamento efetuado com base em dados obtidos pelo Fisco pela CGJ - Corregedoria Geral de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul em virtude da atividade cartorial, quando as informações evidenciam que o montante auferido a título de emolumentos pelo tabelião é superior ao oferecido à tributação na declaração de ajuste anual da pessoa física.

EMOLUMENTOS. CARTÓRIOS. TRIBUTAÇÃO PELO IRPF. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE IRPJ.

Mediante expressa determinação legal, os emolumentos recebidos de pessoas físicas estão sujeitos à tributação do IRPF na declaração de ajuste anual do titular do Cartório, inexistindo previsão para a incidência de IRPJ em equiparação às pessoas jurídicas.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. DEDUÇÃO DE DESPESAS ESCRITURADAS EM LIVRO-CAIXA. MODELO SIMPLIFICADO.

A opção pela apresentação das declarações de ajuste anuais do Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2013, 2014 e 2015 (anos-calendário 2012, 2013 e 2014, respectivamente), no modelo simplificado implica a substituição das deduções previstas na legislação vigente pelo desconto simplificado. Desta forma, mesmo a impugnante tendo apresentado documentação, passível de controvérsia, relativa a gastos supostamente relacionados a atividade notarial, atividade essa da qual decorreu a receita considerada omitida no lançamento, fica prejudicada a consideração dessas despesas, como dedução de livro-caixa, na determinação do rendimento líquido tributável.

IRPF. DESPESAS DO LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO. PRESSUPOSTOS LEGAIS.

A dedução de despesas do livro caixa, além de restrita às hipóteses legais, está condicionada à comprovação da correlação entre os gastos incorridos e os rendimentos da atividade correspondente.

MULTA QUALIFICADA

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovado o intento doloso do Contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco a fim de se eximir da cobrança do imposto de renda.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. BASE DE CÁLCULO

A multa isolada de que trata o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e artigo 1º, inciso II, da IN SRF nº 46, de 1997, não tem como base de cálculo o imposto apurado a partir do total anual dos rendimentos declarados, mas sim o imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de Declaração de Ajuste Anual inexata.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de diligência e/ou perícia, quando este deixar de conter os requisitos legais e quando o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Cientificado do resultado do julgamento em 15/09/2017, uma sexta-feira (fls. 1.164-1.165), a parte-recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 16/10/2017, uma segunda-feira (fls. 1.166), no qual se sustenta, sinteticamente:

a) A equiparação dos serviços notariais e de registro às pessoas jurídicas para fins de incidência do Imposto sobre a Renda viola o **art. 236 da Constituição Federal**, porquanto tais atividades são exercidas por delegação do poder público, sob regime jurídico próprio, e não se confundem com empresas privadas ou sociedades empresárias.

b) A apuração dos rendimentos da parte-recorrente com base em informações fornecidas por órgão diverso, sem a devida apuração direta, fere o **art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal**, na medida em que configura uso de **prova emprestada** sem contraditório nem ampla defesa.

c) A desconsideração das despesas escrituradas em livro-caixa, sob o argumento de que a declaração foi apresentada no modelo simplificado, ofende o **princípio**

da legalidade tributária, pois não há vedação legal expressa à comprovação posterior de deduções efetivamente realizadas, o que implicaria o direito à retificação das declarações.

d) A qualificação da multa com base em suposto dolo da parte-recorrente viola o art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, uma vez que não houve comprovação inequívoca de conduta dolosa, sendo inaplicável a penalidade agravada por presunções ou conjecturas.

e) A manutenção da multa isolada por ausência de recolhimento mensal (carnê-leão) cumulada com a multa de ofício sobre o imposto apurado ao final do exercício contraria o princípio do non bis in idem, na medida em que pune duplamente essa conduta, isso é, o não recolhimento do tributo devido.

f) O indeferimento do pedido de perícia requerido na impugnação configura cerceamento de defesa, em afronta ao art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, pois o exame pericial poderia demonstrar a improcedência da autuação ou, ao menos, a existência de despesas dedutíveis aptas a reduzir a base de cálculo do tributo.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

- a) O recebimento e processamento do presente recurso voluntário;
- b) O conhecimento e provimento do recurso, para que seja cancelado, integralmente, o Auto de Infração nº 11020.720743/2017-34;
- c) Subsidiariamente, caso mantida a exigência, seja acolhida a prova documental e pericial requerida, com a exclusão da multa qualificada, o afastamento da multa isolada e o reconhecimento das despesas dedutíveis para apuração da base de cálculo.

É o relatório.

VOTO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

1 CONHECIMENTO

Conheço parcialmente do recurso voluntário, por quanto tempestivo e aderente aos demais requisitos para exame e julgamento da matéria a seguir indicada.

Nos termos da Súmula CARF 2, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária”.

Desse modo, não se conhece das alegações de constitucionalidade¹.

2 PRELIMINAR

2.1 PRELIMINAR DE NULIDADE PELA FALTA DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

Afasto a preliminar de nulidade do julgamento, por suposto cerceamento de defesa, porquanto a desnecessidade de realização da diligência está fundamentada, ainda que o recorrente não concorde com as conclusões a que chegou o órgão julgador de origem.

Conforme observam Szente e Lachmeyer (Szente et al., 2016):

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que “a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário” e, dessa forma, o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca do preciso valor do crédito tributário (AI 718.963-AgR, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430).

A propósito,

¹ a) A equiparação dos serviços notariais e de registro às pessoas jurídicas para fins de incidência do Imposto sobre a Renda viola o art. 236 da Constituição Federal, porquanto tais atividades são exercidas por delegação do poder público, sob regime jurídico próprio, e não se confundem com empresas privadas ou sociedades empresárias; b) A apuração dos rendimentos da parte-recorrente com base em informações fornecidas por órgão diverso, sem a devida apuração direta, fere o art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, na medida em que configura uso de prova emprestada sem contraditório nem ampla defesa; e f) O indeferimento do pedido de perícia requerido na impugnação configura cerceamento de defesa, em afronta ao art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, pois o exame pericial poderia demonstrar a improcedência da autuação ou, ao menos, a existência de despesas dedutíveis aptas a reduzir a base de cálculo do tributo.

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.

(RE 599194 AgR, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153)

Agustín Gordillo faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do “ônus processual probatório” a envolver atos administrativos em sentido amplo:

Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado.

(Tratado de derecho administrativo. Disponível em http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf, pág. X-26).

A ausência de fundamentação adequada é hipótese de nulidade do julgamento, conforme se observa nos seguintes precedentes:

Numero do processo:35710.003162/2003-29

Turma:Sexta Câmara

Seção:Segundo Conselho de Contribuintes

Data da sessão:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Data da publicação:Thu Dec 04 00:00:00 UTC 2008

Ementa:CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/09/1991 a 31/01/1998 NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MOTIVAÇÃO E FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. NULIDADE. É nula a

decisão de primeira instância que, em detrimento ao disposto no artigo 50 da Lei nº 9.784/99, c/c artigo 31 do Decreto nº 70.235/72 e, bem assim, aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, é proferida sem a devida motivação e fundamentação legal clara e precisa, requisitos essenciais à sua validade. Processo Anulado.

Numero da decisão:206-01.727

Decisão:ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em anular a Decisão de Primeira Instância. Ausente ocasionalmente o conselheiro Lourenço Ferreira do Prado.

Nome do relator:RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Numero do processo:19311.720257/2016-71

Turma:Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara:Terceira Câmara

Seção:Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão:Wed Feb 27 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação:Tue Mar 19 00:00:00 UTC 2019

Ementa:Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012 DECISÃO NULA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS QUESTÕES. Merece ser declarada nula a decisão de primeiro grau que não enfrenta todas as questões com potencial de modificar o lançamento, sendo necessário o retorno do expediente à unidade competente, para prolatação de nova decisão, em boa forma.

Numero da decisão:3302-006.576

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para anular a decisão de primeiro grau, por não enfrentamento da alegação de inaplicabilidade do percentual de 75% na multa proporcional devido ao seu caráter confiscatório. (assinado digitalmente) Paulo Guilherme Déroulède - Presidente. (assinado digitalmente) Corintho Oliveira Machado - Relator. Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corintho Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

Nome do relator:CORINTHO OLIVEIRA MACHADO

Ainda que a técnica de julgamento *per relationem* fosse admissível ao órgão julgador de origem, o que não é, tanto por ausência de fundamentação legal, como por incompatibilidade lógica, ainda assim seria necessário que o exame da

impugnação refutasse, expressa e especificamente, os documentos juntados pelo impugnante.

Por sua eficácia persuasiva, em relação ao argumento, aponto os seguintes precedentes:

Tema 339/STF

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

Tese 18/STJ

A utilização da técnica de motivação *per relationem* não enseja a nulidade do ato decisório, desde que o julgador se reporte a outra decisão ou manifestação dos autos e as adote como razão de decidir.

RECURSO EM HABEAS CORPUS. OPERAÇÃO SEVANDIJA. INTERCEPTAÇÃO TELEFÔNICA. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO INICIAL E DAS PRORROGAÇÕES DA MEDIDA. INIDONEIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Consoante imposição do art. 93, IX, primeira parte, da Constituição da República de 1988, "todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade", exigência que funciona como garantia da atuação imparcial e secundum legis (sentido lato) do órgão julgador. Presta-se a motivação das decisões jurisdicionais a servir de controle, da sociedade e das partes, sobre a atividade intelectual do julgador, para que verifiquem se este, ao decidir, considerou todos os argumentos e as provas produzidas pelas partes e se bem aplicou o direito ao caso concreto.
2. A decisão que autorizou a interceptação telefônica carece de motivação idônea, porquanto não fez referência concreta aos argumentos mencionados na representação ministerial, tampouco demonstrou, ainda que sucintamente, o porquê da imprescindibilidade da medida invasiva da intimidade.
3. Também as decisões que autorizaram a prorrogação da medida não foram concretamente motivadas, haja vista que, mais uma vez, o Juiz de primeiro grau se limitou a autorizar a inclusão de outros terminais a prorrogação das diligências já em vigor e a exclusão de outras linhas telefônicas, nos moldes requeridos pelo Parquet, sem registrar, sequer, os nomes dos representados adicionados e daqueles em relação aos quais haveria continuidade das diligências, nem sequer dizer as razões pelas quais autorizava as medidas.

4. Na clássica lição de Vittorio Grevi (*Libertà personale dell'imputato e costituzione*. Giuffrè: Milano, 1976, p. 149), cumpre evitar que a garantia da motivação possa ser substancialmente afastada "mediante o emprego de motivações tautológicas, apodíticas ou aparentes, ou mesmo por meio da preguiçosa repetição de determinadas fórmulas reiterativas dos textos

normativos, em ocasiões reproduzidas mecanicamente em termos tão genéricos que poderiam adaptar-se a qualquer situação."

5. Esta Corte Superior admite o emprego da técnica da fundamentação per relationem. Sem embargo, tem-se exigido, na jurisprudência desta Turma, que o juiz, ao reportar-se a fundamentação e a argumentos alheios, ao menos os reproduza e os ratifique, eventualmente, com acréscimo de seus próprios motivos. Precedentes.

6. Na estreita via deste writ, não há como aferir se a declaração de nulidade das interceptações macula por completo o processo penal, ou se há provas autônomas que possam configurar justa causa para sustentar o feito apesar da ilicitude reconhecida.

7. Recurso provido para reconhecer a ilicitude das provas obtidas por meio das interceptações telefônicas, bem como de todas as que delas decorreram, de modo que deve o Juiz de Direito desentranhar as provas que tenham sido contaminadas pela nulidade. Extensão de efeitos aos coacusados, nos termos do voto.

(RHC n. 119.342/SP, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 20/9/2022, DJe de 6/10/2022.)

Como observado algures, entendo que as garantias do processo tributário, ainda que (*rectius* ainda mais por ser) administrativo, se aproximam das garantias típicas do processo penal.

Desde que bem motivada e fundamentada, a dispensa de diligência não viola o contraditório, a ampla defesa ou o devido processo legal, bem como não implica cerceamento de defesa, nos termos da Súmula CARF 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Evidentemente, a presença de motivação e de fundamentação ao ato de indeferimento da diligência é plenamente controlável no âmbito administrativo, pois não há discricionariedade ao agente público na busca pela adequada constituição do crédito tributário.

No caso em exame, a inutilidade da prova que se deseja produzir (*mootness*) decorre da circunstância de que a contribuinte, ao optar pela técnica de apuração simplificada,

desistiu de utilizar os mecanismos inerentes à apuração pormenorizada das despesas dedutíveis, cujo conjunto conteria os gastos com a manutenção da atividade notarial

Assim, rejeito a preliminar de nulidade.

3 MÉRITO

3.1 IMPOSSIBILIDADE DA CONSTRUÇÃO DE MODELO DE APURAÇÃO HÍBRIDO PARA O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO PELAS PESSOAS FÍSICAS, A PARTIR DOS ELEMENTOS MAIS VANTAJOSOS DOS REGIMES ALTERNATIVOS-DISJUNTIVOS SIMPLIFICADO E COMPLETO

Lê-se nas razões recursais que a desconsideração das despesas escrituradas em livro-caixa, sob o argumento de que a declaração foi apresentada no modelo simplificado, ofende o **princípio da legalidade tributária**, pois não há vedação legal expressa à comprovação posterior de deduções efetivamente realizadas, o que implicaria o direito à retificação das declarações.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em se decidir se é possível emendar a DAA/DIRPF, após o início da atividade de fiscalização, com o objetivo de considerar a dedutibilidade de despesas necessárias à manutenção de atividade remunerada estranha à relação de emprego, dada a constatação de que o emprego dessa técnica seria mais proveitoso à recorrente, do que o modelo originário de opção, isto é, o regime simplificado.

A opção por regime de tributação mais oneroso não se reduz a erro fático, mas de interpretação jurídica. Se o sujeito passivo teve a oportunidade de avaliar a obrigatoriedade ou a facultatividade da opção, e, na hipótese de facultatividade, sopesar com desembaraço as vantagens e as desvantagens de cada regime, a escolha realizada não decorre de erro material ou fático, e, portanto, não pode ser corrigida no âmbito do recurso voluntário.

Trata-se da mesma racionalidade identificada pelo Supremo Tribunal Federal, no seguinte precedente:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL OU INTERESTADUAL. CUMULATIVIDADE. REGIME OPCIONAL DE APURAÇÃO DO VALOR DEVIDO. VANTAGEM CONSISTENTE NA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONTRAPARTIDA EVIDENCIADA PELA PROIBIÇÃO DO REGISTRO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO SEM A PERMANÊNCIA DA CONTRAPARTIDA. ESTORNO APENAS PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. Segundo orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial se equiparam. Portanto, ausente autorização específica, pode a autoridade fiscal proibir o registro de créditos de ICMS proporcional ao valor exonerado (art. 155, § 2º, II, b da Constituição).

2. Situação peculiar. Regime alternativo e opcional para apuração do tributo. Concessão de benefício condicionada ao não registro de créditos. Pretensão voltada à permanência do benefício, cumulado ao direito de registro de créditos proporcionais ao valor cobrado. Impossibilidade. Tratando-se de regime alternativo e facultativo de apuração do valor devido, não é possível manter o benefício sem a contrapartida esperada pelas autoridades fiscais, sob pena de extensão indevida do incentivo.

Agravio regimental ao qual se nega provimento.

(RE 465236 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00870 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 190-196)

Por não ser substitutivo de declaração de ajuste anual, ou de declaração do imposto sobre a renda da pessoa física, o recurso voluntário não serve para retificar escolhas livremente exercidas pelo recorrente, após iniciado o processo de fiscalização.

Nesse sentido, confiram-se os seguintes precedentes:

Súmula CARF 33

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).

Numero do processo: 15504.009433/2010-15

Turma: Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Nov 24 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Mon Jan 17 00:00:00 UTC 2022

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2007 ARGUMENTOS DE DEFESA. EFEITO DEVOLUTIVO. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO. O efeito devolutivo do recurso somente diz respeito ao que foi decidido em instância anterior e, por conseguinte, passível de ser revisto, porém o que não foi sequer impugnado, não pode ser objeto de apreciação em sede de recurso voluntário. RECURSO VOLUNTÁRIO.

REPRODUÇÃO DE PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA. Cabível a aplicação do artigo 57, §3º do RICARF - faculdade do relator transcrever a decisão de 1ª instância - quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa. OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. DEPENDENTES. INFORMAÇÃO EM DIRPF. OBRIGATORIEDADE. Os rendimentos tributáveis recebidos pelos dependentes devem ser incluídos na Declaração de Ajuste Anual (DAA) do contribuinte, sendo aos do declarante somados para efeitos de tributação na declaração. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. ENTREGA APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. A responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. É cabível, por expressa disposição legal, a imposição de multa de ofício, sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte. TAXA SELIC. APLICABILIDADE. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários Administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

Numero da decisão: 2001-004.728

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário exceto a parte acerca de violação de princípios e direitos fundamentais e, no mérito, negar-lhe provimento. (documento assinado digitalmente) Honorio Albuquerque de Brito - Presidente (documento assinado digitalmente) Marcelo Rocha Paura - Relator(a) Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Nome do relator: MARCELO ROCHA PAURA

Numero do processo: 15471.002289/2008-98

Turma: Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Dec 20 00:00:00 UTC 2022

Data da publicação: Wed Mar 15 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2005 EMENTA PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. ALEGADA RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL E SUBSEQUENTE RECOLHIMENTO DO VALOR DEVIDO A TÍTULO DE TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO. REGISTRO DAS PROVIDÊNCIAS POSSÍVEIS. Nos termos da Súmula CARF 33, “a declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício”, e, portanto, o pedido para a retificação procedida pelo sujeito passivo no curso da fase litigiosa do controle de validade do crédito tributário deve ser rejeitado. Não obstante, diante da alegação de que o crédito tributário foi recolhido, o recorrente pode procurar uma unidade da Secretaria da Receita Federal, presencial ou remotamente, para verificar se o crédito ainda está ativo, e, em caso positivo, apresentar seu comprovante de pagamento para as providências cabíveis. De modo semelhante, a autoridade competente, na unidade de origem, também tem o poder-dever de verificar se há registro do recolhimento, para tomar as providências cabíveis.

Numero da decisão: 2001-005.488

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. (documento assinado digitalmente) Honorio Albuquerque de Brito - Presidente (documento assinado digitalmente) Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a) Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Nome do relator: THIAGO BUSCHINELLI SORRENTINO

Numero do processo: 11516.002743/2004-62

Turma: Segunda Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Dec 11 00:00:00 UTC 2018

Data da publicação: Mon Dec 31 00:00:00 UTC 2018

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2001 RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE AJUSTE APÓS O LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Numero da decisão: 2002-000.608

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. (assinado digitalmente) Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente (assinado digitalmente) Mônica Renata Mello Fereira Stoll -

Relatora Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Thiago Duca Amoni e Virgílio Cansino Gil.

Nome do relator: MONICA RENATA MELLO FERREIRA STOLL

Numero do processo: 10384.000933/2008-59

Turma: Segunda Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Aug 25 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Mon Sep 13 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2003 LANÇAMENTO FISCAL. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL APÓS INICIADA SUA REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação com elementos probatórios de fato e de direito pertinentes. Não é possível a retificação da Declaração de Ajuste Anual após o início do procedimento de revisão, em face da perda da espontaneidade prevista no art. 138, parágrafo único, da Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional.

Numero da decisão: 2002-006.528

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. (documento assinado digitalmente) Monica Renata Mello Ferreira Stoll - Presidente (documento assinado digitalmente) Diogo Cristian Denny - Relator(a) Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Thiago Duca Amoni, Virgilio Cansino Gil, Monica Renata Mello Ferreira Stoll (Presidente).

Nome do relator: DIOGO CRISTIAN DENNY

Numero do processo: 13527.000280/2005-81

Turma: Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Primeira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Apr 16 00:00:00 UTC 2013

Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Exercício: 2002 RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. A retificação da declaração de rendimentos só é possível mediante a comprovação

do erro em que se funde e antes do início da ação fiscal. Recurso Voluntário Negado

Número da decisão: 2102-002.527

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

Nome do relator: Rubens Maurício Carvalho

Ademais, registro o seguinte trecho do acórdão-recorrido:

Inicialmente, mister esclarecer a amplitude do exame das Despesas Passíveis de Dedução, quanto às infrações de Omissão de Rendimentos e Multa Isolada: Opção pelo Desconto Simplificado: A contribuinte, na condição de titular de cartório, contesta a infração exigida sob a alegação de que a fiscalização deveria apurar a renda tributável, pela diferença entre os rendimentos totais recebidos e as despesas necessárias para manutenção da fonte produtora dos rendimentos. Alega ter cometido erro de forma ao escolher o modelo simplificado, regime de tributação em que o desconto simplificado substitui todas as deduções, inclusive as do Livro Caixa. A fiscalização apurou o rendimento bruto tributável omitido através das receitas informadas ao CGJ/RS, desprezando eventuais despesas escrituradas em Livro Caixa. A matéria está disciplinada na Instrução Normativa RFB Nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, que consolida a legislação e dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas. Vejamos os dispositivos pertinentes: "Art. 71. O contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação, correspondente a 20% (vinte por cento) do valor dos rendimentos tributáveis na DAA, independentemente do montante desses rendimentos, dispensadas a comprovação de despesas 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, previstos na legislação tributária, pelo desconto simplificado de 20% (vinte por cento) do valor dos rendimentos tributáveis na declaração, limitado aos valores expresso na tabela constante do Anexo IX a esta Instrução Normativa; e II - ... (...)" grifos acrescidos Como se observa, pela leitura dos dispositivos transcritos acima, a argumentação da defesa não encontra respaldo na legislação tributária. Ao optar pelo modelo simplificado, a contribuinte está substituindo eventuais despesas dedutíveis (inclusive as pertinentes ao Livro Caixa) pelo desconto simplificado. Ainda, a contribuinte solicita retificação do lançamento, após o tributo lançado. Neste aspecto, cumpre esclarecer que a eventual troca de modelo configuraria apresentação de declaração retificadora, para alteração de matéria tributável, após a ciência do lançamento. O artigo 147, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN) e os artigos 82 e 83 da IN RFB nº 1.500, de 2014, informam ser inadmissível a apresentação de

declaração retificadora durante o procedimento fiscal ou após ciência do lançamento. Vejamos esses dispositivos: "CTN Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo § 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando visa a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. (...) IN 1.500/2014 "Art. 82. Eventuais erros ou omissão de informações verificados na DAA, depois de sua apresentação, devem ser retificados pelo contribuinte por meio de declaração retificadora, desde que não esteja sob procedimento de ofício, independentemente de autorização administrativa. 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 a matéria tributável objeto de lançamento regularmente cientificado ao sujeito passivo. (...)" grifos acrescido Portanto, cabe observar, que o exame de eventuais valores glosados a título de despesas pela fiscalização refletirá somente para a apuração da base de cálculo da multa isolada. Das Deduções do Livro Caixa Inicialmente, para melhor compreensão das discussões do presente acórdão, é conveniente reproduzir a legislação que trata do tema da dedutibilidade de despesas do Livro Caixa: "Lei nº 8.134, de 27 de dezembro 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: 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." Pela leitura do dispositivo, identificam-se três grupos diferenciados de despesas dedutíveis: (a) a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício; (b) os emolumentos pagos a terceiros; e (c) as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. Merecem destaque as despesas constantes do último grupo ("despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora"), que

DOCUMENTO VALIDADO

requerem análise individualizada, cotejada com a atividade desenvolvida pelo profissional, a fim de se determinar a essencialidade do dispêndio e a possibilidade deste se enquadrar como uma despesa de custeio passível de dedução. Citam-se, como exemplos, despesas relativas a aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo, sempre relativos ao contribuinte em análise e especificamente para a execução de suas atividades. Note-se que, ao especificar expressamente quais as despesas dedutíveis e ao condicionar essas deduções à estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, a legislação objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução. De outra parte, para se verificar se as despesas são realmente necessárias, ou seja, se elas efetivamente têm alguma relação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, devem ser observados os critérios de normalidade, usualidade, necessidade e pertinência E, finalmente, para que o contribuinte possa deduzir no livro caixa os pagamentos feitos a terceiros deve haver o vínculo empregatício ou o terceiro representar despesa de custeio necessária à obtenção da renda ou manutenção da fonte produtora. A seguir passa-se à análise individualizada de cada uma das espécies de despesas descritas no ordenamento jurídico. Ressalte-se que para este fim, foram cuidadosamente examinados todos os documentos apresentados pelo contribuinte, atendendo, assim, o requerimento por ele efetuado neste sentido. Segundo a fiscalização as despesas em questão foram glosadas haja vista que: "Após analisar as planilhas apresentadas, bem como os documentos anexados que deveriam lhe dar suporte integral - Docs. 12 01 a 12 22 e 16 00 01 a 16 00 14, esta fiscalização elaborou planilha - Doc. 19 - DEMONSTRATIVO DE DESPESAS GLOSADAS, onde foram reproduzidas as despesas listas, analisados os documentos apresentados, que dariam suporte à cada despesa, seu valor e o motivo da glosa. Em relação aos motivos das glosas, que estão descritos de forma individualizada na planilha Doc. 19, cabe salientar que basicamente formam grupos: a) Documentos não apresentados para comprovação das despesas; b) Documentos apresentados com valor diferente do lançamento da referida despesa; c) Lançamento de despesas por grupo (DESPESAS DIVERSAS/MATERIAL DE CONSUMO), em que o valor lançado como despesa não encontra comprovação de valor total em termos de documentos comprobatórios apresentados; d) Falta de documento fiscal válido, contendo a perfeita identificação do adquirente, despesas realizadas, bem como do fornecedor e do prestador do serviço; e) Serem necessárias e indispensáveis à percepção da receita da atividade cartorial; (...)" Analisando-se o quadro demonstrativo de fls. 1.009/1.015, observa-se que: Despesas de FGTS; INSS; Salários e 13º Salário: Contribuinte não apresentou ou apresentou com insuficiência os documentos de quitação das citadas despesas.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

3.2 MULTA QUALIFICADA

Para a recorrente, a qualificação da multa com base em suposto dolo viola o **art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/1996**, uma vez que não houve comprovação inequívoca de conduta dolosa, sendo inaplicável a penalidade agravada por presunções ou conjecturas.

Dispõe a legislação de regência:

LEI Nº 4.502 DE 1964:

Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)
(...)

§ 2º São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)
(...)

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

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

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

LEI 9.430/1996

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 duplicado 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Especificamente, a simulação e a fraude consistem em atos ou falhas intencionais que buscam prevenir ou adiar a ocorrência de um evento tributável, ou alterar suas características fundamentais, com o objetivo de diminuir a quantia do imposto a ser pago ou adiar seu pagamento. A distinção importante é que essas ações ou omissões ocorrem antes do evento tributável, impedindo que ele aconteça ou modificando seus elementos essenciais para reduzir ou postergar intencionalmente o tributo devido, na hipótese de simulação, e são retroativas, no caso da fraude (cf. DANIEL NETO, Carlos Augusto. *A Assimetria Conceitual entre as Sanções Administrativas e Penais na Tributação Federal*. Revista Direito Tributário Atual, n. 46. p. 145-170. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral).

A mera omissão é insuficiente para motivar a aplicação de multas motivadas pelo cometimento de fraude, conforme estabelecido nas Súmulas CARF 14 e 25.

Nos termos da Súmula CARF 14:

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.

Segundo a Súmula CARF 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.

Conforme observado em análise doutrinária, eventuais inadimplência tributária ou falhas cometidas no cumprimento das obrigações acessórias não são redutíveis aprioristicamente à obtenção de vantagem competitiva ou ao aumento dos lucros do contribuinte, em ação ou omissão tendente a ocultar ou a dissimular o fato jurídico tributário, ou a sua expressão econômica (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. *Responsabilidade Tributária Patrimonial, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas*. São Paulo: Polo Books, 2019, p. 29 e seg.).

Como os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 versam sobre fraude, simulação e conluio na perspectiva penal, a eles se aplica um padrão interpretativo mais rigoroso, refratário ao uso de ficções e de presunções que, em matéria civil não sancionatória, talvez fossem admissíveis.

A propósito, não se pode imputar ao sujeito passivo, ou ao seu representante, a intenção de reduzir ou de suprimir tributo, mediante ocultação ou manipulação do fato gerador concreto, se a conduta for indicativa de negligência ou de imperícia. Também é inadmissível a utilização da Teoria do Domínio do Fato para responsabilizar pessoas naturais por infrações tributárias (REsp 1.854.893, Sexta Turma, por unanimidade, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020).

Por exemplo, o atual panorama legal e jurisprudencial dá ampla margem a interpretações legítimas sobre o modo como os empreendimentos podem ser validamente organizados e desenvolvidos.

Demonstrativo dessa longa latitude interpretativa está nas discussões judiciais sobre os critérios decisórios determinantes que caracterizariam a pejotização, ilícita, de terceirização, lícita, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em precedentes vinculantes (cf. Estudos Tributários e Aduaneiros – IX Seminário CARF / Francisco Marconi de Oliveira ... [et al.], Coordenador. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2024).

Calha sempre lembrar uma observação feita pelo Min. Cesar Peluso, durante uma das sessões plenárias do STF, em que se discutia a responsabilização do advogado público pela elaboração de parecer adotado por autoridade, cuja conduta fosse, posteriormente, tida por ilegal.

Segundo se recorda, disse o Min. Peluso algo próximo a (ou com esse sentido):

Se onze pessoas dotadas de notório saber jurídico muitas vezes não chegam a uma decisão unânime, como exigir de outras pessoas que vaticinem a única solução correta a uma questão jurídica, tal como posteriormente interpretada pelo Judiciário?

A propósito, por sua eficácia persuasiva e clareza, transcrevo o seguinte trecho de decisão proferida pelo Min. Jorge Mussi, nos autos do HC 0367396-24.2024.3.00.0000 (DJe-N de 04/02/2025):

Em especial, a demonstração do dolo pertinente à prática do núcleo do respectivo tipo penal é imprescindível.

Conforme descreve Thiago Sorrentino, os tipos penais previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990, cujas características se espalham em comum noutras tipos relacionados às vicissitudes das empresas, pressupõem a comprovação de conduta ativa ou omissiva consciente e tendente a escamotear a ocorrência do fato jurídico tributário, em suas dimensões qualitativas ou quantitativas, que extrapolam "postura não intencional de prejudicar, nem de cometer erros, de

modo a tornar eventual desvio um acidente inafastável pela contingência" (Um Conto de Duas Falsidades: a Influência Recíproca das Retóricas Tributária e Penal na Definição do Ilícito Tributário Punível com Sacrifícios ao Patrimônio e à Liberdade Física. Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 121 – Ago-Set/2024, p. 96-110).

De outro modo, tais tipos penais reduzir-se-iam à criminalização do mero inadimplemento tributário, figura inexistente na legislação de regência (cf., e.g., AgRg no AREsp: 1848690 SC 2021/0069114-1, Data de Julgamento: 19/12/2022, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/02/202; e, pelo racional, a orientação constante na Súmula 430/STJ).

Neste ponto, é útil reafirmar: os requisitos para qualificação da multa, por se relacionarem ao direito administrativo sancionador, bem como por literalmente utilizarem a legislação penal como parâmetro de controle (Lei 4.502/1964), devem adotar as salvaguardas e linhas de interpretação típicas do direito penal.

No caso em exame, a motivação e a fundamentação adotadas pela autoridade-lançadora para entender presente a ciência e a intenção de sonegar podem assim serem sintetizadas (fls. 20-23):

- a) **Omissão de receitas** nos anos-calendário de 2012 a 2014, relativas à atividade da parte-recorrente.
- b) **Inserção indevida de informação** na Declaração de Ajuste Anual de 2012 quanto a **rendimentos recebidos de pessoa jurídica com retenção na fonte**, quando, na realidade:
 - a. Não houve tal retenção;
 - b. Não constava correspondente registro em **DIRF**.
- c) **Utilização de deduções de despesas sem comprovação documental**.
- d) **Prestações contraditórias de informações**, em especial:
 - a. Diferenças nos valores de **receitas e despesas informadas** à:
 - i. Corregedoria-Geral de Justiça (coluna A);
 - b. Fiscalização, em resposta ao Termo Fiscal nº 01 (coluna C);
 - c. Fiscalização, em resposta ao Termo Fiscal nº 02 (coluna B).
 - e) Reiteradas divergências, para vários meses, entre os valores prestados à Corregedoria e os informados em sede de procedimento fiscal, ora maiores, ora menores, tanto para receitas quanto para despesas.

- f) **Omissão de resposta tempestiva:** ausência de apresentação inicial de qualquer informação sobre receitas e despesas no início do procedimento fiscal (período de 08/2012 a 02/2013).

Em relação às motivações omissão de receitas, declaração de retenção indevida, dedução de despesas não comprovadas e ausência inicial de informações fiscais, elas são absorvidas tanto pela própria descrição do tipo sancionatório do erro burocrático ou de declaração, quanto por possível erro de interpretação, e, desse modo, revelam-se insuficientes a justificar a aplicação da multa qualificada.

Contudo, a prestação de informações discrepantes à autoridade-fiscal, de um lado, e à Corregedoria do Tribunal de Justiça, do outro, permite inferir que a recorrente possuía ciência sobre os dados corretos a serem apresentados ao Fisco. Tem-se aqui um elemento específico, concreto, bem identificado no lançamento, e não apenas uma ficção, uma presunção, nem um indício circunstancial. Nesse contexto, cria-se à contribuinte uma elipse, que deveria ser por ela preenchida, de modo a indicar a razão pela qual houve essa discrepância.

De fato, dada a contingência e o próprio vetor da *Navalha de Hanlon*, haveria uma miríade de pressupostos plausíveis para apontar que essa discrepancia, mas as razões recursais se limitam a apontar uma negativa geral, que, como se vê, é, neste caso específico e concreto, insuficiente, devido à existência documental de registro de que a recorrente teria conhecimento das informações corretas a serem prestadas.

Ausente ao menos indicação de evento capaz de elidir a dúvida, mantém-se o juízo da autoridade-lançadora.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

3.3 CONCOMITÂNCIA ENTRE A MULTA ISOLADA POR AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO E A MULTA DE OFÍCIO POR INADIMPLÊNCIA FINAL

Segundo se articula, A manutenção da multa isolada por ausência de recolhimento mensal (carnê-leão) cumulada com a multa de ofício sobre o imposto apurado ao final do exercício contraria o princípio do non bis in idem, na medida em que pune duplamente essa conduta, isso é, o não recolhimento do tributo devido.

A questão é regida pela Súmula 147/CARF, que tem o seguinte teor:

Súmula CARF 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%).

Dado que os fatos jurídicos deflagradores da imposição de ambas as multas são posteriores à edição da MP 351/2007, a manutenção de ambas as penalidades é vinculante a este Conselho.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário, exceto em relação às alegações de constitucionalidade, REJEITO a preliminar, e, na parte conhecida, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino