



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720123/2018-11
ACÓRDÃO	2102-004.310 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCOS FRANCISCO ARAUJO MARTINS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2016, 2017, 2018

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA – IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. TRABALHO NÃO ASSALARIADO. EMOLUMENTOS DE SERVENTUÁRIO DA JUSTIÇA. APURAÇÃO COM BASE EM LIVRO AUXILIAR DE RECEITA E DESPESA. GLOSA DE DESPESAS DE LIVRO-CAIXA.

Os rendimentos provenientes do trabalho não assalariado, inclusive os decorrentes da atividade de serventuário da justiça, como tabeliães, notários e oficiais de registro, quando não remunerados exclusivamente pelos cofres públicos, sujeitam-se à tributação na pessoa física do beneficiário.

Comprovada a omissão de rendimentos mediante confronto entre os valores informados em declarações de ajuste anual e aqueles constantes do Livro Auxiliar de Receita e Despesa exigido pelo Provimento nº 45/2015 do Conselho Nacional de Justiça, legítimo o lançamento de ofício do imposto devido.

A dedução de despesas escrituradas em livro-caixa exige comprovação documental idônea, sendo legítima a glosa das despesas não comprovadas ou que não configurem gastos necessários à percepção da receita ou manutenção da fonte produtora.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ARGUMENTOS DE DEFESA TRAZIDOS SOMENTE EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão processual.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DEFICIÊNCIA NAS RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO-RECORRIDO.

Se for impossível compreender a controvérsia, a partir das razões de impugnação, está correto o julgamento de improcedência realizado pelo órgão julgador de origem, no sentido de ser inadmissível a simples alegação, feita de forma genérica e desprovida de qualquer indicação específica e concreta acerca de equívoco cometido pela autoridade fiscal, na apuração das bases de cálculo da exação objeto do lançamento impugnado (art. 16, III, IV e § 1º do Decreto 70.235/1972).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO DE OFÍCIO A 100 %.

Aplica-se a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, c, do CTN, em consonância com a Lei 14.689/2023 e com a tese firmada pelo STF no Tema de Repercussão Geral 863, limitando-se a multa qualificada ao patamar de 100% do crédito tributário na ausência de reincidência. Aplica-se a multa qualificada prevista no artigo 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/96 quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para limitar a multa de ofício qualificada a 100%, por força da retroatividade benigna. Vencidos os conselheiros Fernando Gomes Favacho e Cleberson Alex Friess, que negaram provimento. O voto divergente do conselheiro Cleberson Alex Friess foi convertido em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] integral), Jose Marcio Bittes, Yendis Rodrigues Costa e Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por **Marcos Francisco Araujo Martins** contra o acórdão proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o crédito tributário constituído por meio de auto de infração relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF.

O lançamento decorreu de procedimento fiscal instaurado com a finalidade de verificar o cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte relativamente aos anos-calendário de 2015 a 2017, correspondentes aos exercícios de 2016 a 2018.

Durante a ação fiscal, a autoridade tributária constatou a existência de divergências entre os rendimentos declarados pelo contribuinte em suas Declarações de Ajuste Anual e aqueles efetivamente auferidos no exercício da atividade de escrevente substituto do 1º Ofício de Registro de Imóveis da Comarca de Guarapuava/PR.

Conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal, o contribuinte apresentou livro-caixa cuja confiabilidade foi considerada insuficiente, uma vez que os registros de receitas foram efetuados por valores globais ao final de cada mês, sem a individualização dos atos praticados ou das datas de recebimento. Tal circunstância levou a fiscalização a utilizar como base de apuração o Livro Auxiliar de Receita e Despesa exigido pelo Provimento nº 45/2015 do Conselho Nacional de Justiça, documento que apresentava o detalhamento das receitas e despesas da atividade cartorial.

A partir dessa documentação, verificou-se que o contribuinte auferiu receitas substancialmente superiores às declaradas em suas declarações de imposto de renda, tendo sido apurados rendimentos efetivos de R\$ 399.228,07 no ano de 2015, R\$ 1.137.571,74 no ano de 2016 e R\$ 1.317.427,50 no ano de 2017.

Também foram glosadas diversas despesas lançadas em livro-caixa por ausência de comprovação documental ou por não configurarem despesas necessárias à manutenção da fonte produtora, tais como gastos com assessoria jurídica, despesas com aquisição de bens duráveis e despesas registradas em duplicidade.

Diante dessas constatações, foi lavrado auto de infração para exigência de IRPF suplementar no valor de R\$ 355.237,99, acrescido de juros de mora, multa de ofício qualificada e multa isolada.

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação administrativa sustentando, em síntese, que os valores recebidos no exercício da atividade cartorial estariam submetidos a controvérsia judicial relacionada à incidência do teto remuneratório constitucional aplicável aos interinos de serventias extrajudiciais, o que, segundo alegado, configuraria condição suspensiva do fato gerador do imposto.

A Delegacia de Julgamento rejeitou os argumentos apresentados, concluindo que a ocorrência do fato gerador do imposto de renda independe da definição judicial acerca da aplicação do teto remuneratório, uma vez que os valores foram efetivamente percebidos pelo contribuinte no período fiscalizado. Assim, julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o lançamento fiscal.

Irresignado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, reiterando essencialmente os argumentos anteriormente apresentados.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, relator.

Dos Pressupostos de Tempestividade e Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Do mérito

Conforme se infere do relatório fiscal e de tudo o que dos autos consta, o presente litígio recursal gravita em torno de três esferas relevantes, a saber: (i) a alegada inoccorrência do fato gerador do imposto de renda, sob o argumento de existência de condição suspensiva decorrente de discussão judicial acerca do teto remuneratório aplicável aos interinos de serventias extrajudiciais; (ii) a suposta ilegalidade da exigência tributária à luz dos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao *solve et repete*; e (iii) a insurgência quanto ao reconhecimento, pela decisão recorrida, de matérias tidas como não impugnadas, especialmente no que se refere às glosas de despesas e às penalidades aplicadas .

Nesse sentido, passa-se à análise de cada uma das alegações.

Inicialmente, no que tange à tese de inoccorrência do fato gerador do imposto de renda, sob o argumento de que os valores percebidos estariam sujeitos a condição suspensiva, não assiste razão ao recorrente.

Com efeito, restou incontroverso nos autos que o contribuinte, no exercício de suas atividades como escrevente substituto de serventia extrajudicial, auferiu rendimentos expressivos decorrentes de custas e emolumentos, os quais foram devidamente registrados em seu Livro Auxiliar de Receita e Despesa, em valores significativamente superiores àqueles informados em suas Declarações de Ajuste Anual. Conforme apurado pela fiscalização, foram auferidos valores de R\$ 399.228,07 no ano de 2015, R\$ 1.137.571,75 em 2016 e R\$ 1.317.379,33 em 2017, resultando em omissão de rendimentos de R\$ 308.814,50, R\$ 425.365,68 e R\$ 557.595,34, respectivamente.

Tais valores, além de expressivos, foram admitidos pelo próprio contribuinte como receitas efetivamente auferidas, conforme declaração apresentada no curso da ação fiscal, circunstância que afasta qualquer dúvida quanto à ocorrência de disponibilidade econômica dos rendimentos.

A alegação de que tais valores estariam sujeitos a condição suspensiva, em razão de discussão judicial acerca do teto remuneratório, não se sustenta. Isso porque, conforme corretamente consignado pela autoridade julgadora de primeira instância, durante todo o período fiscalizado o contribuinte não se submeteu ao referido teto, tendo efetivamente recebido e usufruído dos valores auferidos, os quais ingressaram em sua esfera patrimonial de forma plena e imediata.

A eventual existência de discussão judicial acerca da limitação remuneratória não tem o condão de descaracterizar o fato gerador do imposto de renda, que se aperfeiçoa com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, nos termos do art. 43 do CTN. No caso, a disponibilidade econômica restou inequivocamente configurada, na medida em que os valores foram efetivamente percebidos pelo contribuinte e utilizados em seu proveito.

Eventual obrigação futura de devolução de valores ao erário, decorrente de decisão judicial posterior, não afasta a ocorrência do fato gerador no momento em que os rendimentos foram percebidos, podendo, quando muito, ensejar ajustes em períodos posteriores, nos termos da legislação aplicável, mas jamais retroagir para descaracterizar a tributação já constituída.

Não se aplica, portanto, ao caso, o disposto no art. 117 do CTN, porquanto não se está diante de negócio jurídico condicionado, mas sim de percepção efetiva de rendimentos, cuja tributação independe da definição definitiva acerca de eventual limitação remuneratória.

No mesmo sentido, não prospera a alegação de afronta aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao *solve et repete*. A exigência tributária decorre de rendimentos efetivamente auferidos pelo contribuinte, sendo certo que a tributação incide sobre a disponibilidade econômica verificada no período, não havendo qualquer ilegalidade na exigência do tributo nos termos em que lançados.

No que se refere à alegação de que a decisão recorrida teria incorretamente considerado determinadas matérias como não impugnadas, também não merece acolhida a pretensão recursal.

Conforme expressamente consignado no acórdão recorrido, o contribuinte não apresentou impugnação específica quanto às glosas de despesas de livro-caixa, à multa isolada e à multa de ofício qualificada, razão pela qual tais matérias foram corretamente consideradas incontroversas, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

A alegação de que a impugnação global do lançamento abrangeria automaticamente todos os seus aspectos não se sustenta no âmbito do processo administrativo fiscal, que exige a impugnação específica dos pontos controvertidos, sob pena de preclusão. O

princípio do formalismo moderado não afasta a necessidade de delimitação objetiva da controvérsia, especialmente em matéria tributária, na qual a constituição do crédito se dá por itens autônomos e passíveis de impugnação individualizada.

Como dito, o contencioso administrativo tributário exige impugnação específica e individualizada dos pontos controvertidos, não sendo suficiente a mera insurgência genérica contra o lançamento como um todo para atrair à apreciação da autoridade julgadora todos os seus elementos constitutivos. A lógica aplicável não é a de que a contestação de um “conjunto maior” implicaria, automaticamente, a devolução de todos os seus “subconjuntos” à análise administrativa.

Ao contrário, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, consideram-se não impugnadas — e, portanto, definitivamente constituídas — as matérias que não tenham sido expressamente contestadas pelo sujeito passivo, operando-se a preclusão quanto a tais pontos.

Desse modo, é inaplicável, no âmbito do processo administrativo fiscal, a arguida “teoria dos conjuntos” como forma de afastar a necessidade de impugnação específica, devendo ser mantido o entendimento da decisão recorrida que reconheceu como incontroversas as matérias não expressamente impugnadas.

Ademais, ainda que assim não fosse, verifica-se que as glosas de despesas foram devidamente fundamentadas pela fiscalização, tendo sido excluídas aquelas que não se enquadravam como despesas necessárias à manutenção da fonte produtora, aquelas não comprovadas documentalmente, bem como aquelas lançadas em duplicidade ou com natureza de investimento, em estrita observância à legislação do imposto de renda.

Diante de todo o exposto, verifica-se que o lançamento foi constituído com base em elementos concretos, em estrita observância à legislação tributária aplicável, não havendo qualquer vício capaz de ensejar sua nulidade ou reforma.

Assim, devem ser rejeitadas as alegações recursais, mantendo-se o acórdão recorrido por seus próprios fundamentos.

Dessa forma, não se verifica qualquer ilegalidade no lançamento efetuado pela autoridade fiscal nem fundamentos capazes de justificar a reforma da decisão proferida pela Delegacia de Julgamento.

- Da multa de ofício qualificada

Apesar de não ser cabível analisar os argumentos do Recorrente sobre uma suposta ausência de comprovação do dolo para justificar a qualificação da multa, dada a preclusão consumativa, vale ressaltar que o trabalho fiscal foi preciso neste ponto, já que tipificou claramente a conduta do contribuinte, enquadrando-a na hipótese de sonegação prevista pelo art. 71, da Lei nº 4.502/64.

Assim, a qualificação da multa mostra-se pertinente diante do quadro fático doloso revelado nos autos.

Porém a referida penalidade precisa respeitar o limite de 100%, o que deve ser reconhecido de ofício por este colegiado.

Em primeiro lugar, tem-se a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, em função da modificação introduzida pela Lei 14.689/2023, que alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, no sentido de reduzir o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, quando não há reincidência.

Em segundo lugar, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema 863 de Repercussão Geral, fixou tese segundo a qual, até que lei complementar federal discipline a matéria, a multa qualificada por sonegação, fraude ou conluio fica limitada a 100% do crédito tributário, podendo atingir 150% apenas em caso de reincidência nos termos do art. 44, § 1º-A, da Lei 9.430/1996, incluído pela Lei 14.689/2023, observando-se ainda o § 1º-C do mesmo dispositivo.

Houve, ainda, modulação dos efeitos: a decisão produz efeitos a partir da edição da Lei 14.689/2023, preservando-se os patamares vigentes até então, exceto para processos judiciais ou administrativos pendentes de julgamento e fatos geradores anteriores sem pagamento de multa.

Diante disso, a multa de ofício qualificada deve ser reduzida para 100%, em conformidade com a Lei 14.689/2023, aplicando-se o art. 106, II, c, do CTN e a tese firmada pelo STF no Tema 863.

- Conclusão

Face ao exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou parcial provimento, tão somente para reduzir a multa de ofício qualificada a 100% por força da retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**

Convém registrar as razões pelas quais divergi do voto do I. Relator.

As questões não provocadas a debate pelo sujeito passivo, mediante expressa contestação na petição recursal, impedem a apreciação pelo órgão julgador, por força dos princípios da preclusão e do duplo grau de jurisdição.

Nesse sentido, o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

É indiscutível que a impugnação não contestou expressamente a multa aplicada no lançamento e, portanto, sequer pode ser considerada matéria devolvida à instância recursal (fls. 1.096).

Assim se manifestou a decisão recorrida (fls. 1.114):

(...)

Cabe informar, preliminarmente, que o sujeito passivo não contestou glosa sobre a dedução indevida de despesas de livro caixa, no valor de R\$ 32.567,36, a multa aplicada isoladamente no valor de R\$ 161.312,50 e, tampouco, a multa qualificada de 150% aplicada nos termos do art. 44 I e §1º da lei 9.430/96 sobre o lançamento em questão.

Assim, considero incontroverso o assunto, nos termos do art. 58 do Decreto 7.574/11, abaixo transcrito, restando consolidado o respectivo crédito tributário apurado sobre as matérias em questão.

(...)

Não se trata de matéria de ordem pública, dado que a penalidade compõe o crédito tributário lançado, configurando, portanto, direito patrimonial disponível no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais disso, as hipóteses para alteração do lançamento fiscal regularmente notificado ao sujeito passivo, pela via administrativa, estão enumeradas no Código Tributário Nacional – CTN (art. 145, incisos I a III).

É verdade que a finalidade do contencioso fiscal, disciplinado pelo rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, é o controle de legalidade do lançamento tributário.

Entretanto, não significa a revisão de ofício do lançamento fiscal independentemente do cumprimento das formalidades, em qualquer fase ou instância, razão pela qual é dever do julgador preservar a integridade do rito procedimental.

A aplicação dos preceitos do art. 106, inciso II, do CTN, no âmbito do contencioso administrativo fiscal, incumbe à autoridade competente. Não cabe alargar o seu escopo.

Nesse sentido, não haveria prejuízo ao interessado pela falta de apreciação da redução do percentual da multa qualificada pelo órgão julgador administrativo, na medida em que a unidade da RFB responsável pela liquidação e execução do acórdão, previamente aos atos de cobrança, necessariamente observaria a legislação superveniente mais benéfica, em matéria de penalidade, além da decisão proferida no Tema 863/STF (art. 145, inciso III, c/c art. 149, incisos I e VIII, do CTN).

Em suma, eis as razões por que votei para NEGAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess