



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.721143/2023-60
ACÓRDÃO	2202-011.967 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCO PAULO GUIMARAES AMARAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. FATOS MODIFICATIVOS. IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Os fatos modificativos do lançamento tributário devem ser deduzidos por ocasião da impugnação, acompanhado dos elementos de prova que suportem tal alegação.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS NA DAA. DEMONSTRAÇÃO DO DOLO ESPECÍFICO DEMONSTRADO. CABIMENTO.

Demonstrada a intenção deliberada em omitir rendimentos na Declaração de Ajuste Anual, está caracterizado o dolo específico em dificultar a autoridade fazendária do conhecimento da obrigação principal, autorizando a aplicação de multa de ofício qualificada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso Voluntário, para dar-lhe parcial provimento para desqualificar a multa aplicada à infração de dedução indevida de despesas de livro caixa, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (Relator), Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário ao Acórdão nº 103-014.403, da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza, que julgou procedente em parte o crédito tributário, considerando não impugnada a matéria relativa à glosa de despesas com livro caixa, reduzir a multa qualificada ao percentual de 100% e excluir a qualificação da multa sobre o imposto sobre os ganhos líquidos no mercado de renda variável. Por bem retratar os eventos ocorridos, reproduz-se abaixo o relatório da decisão recorrida:

Contra o contribuinte em epígrafe, doravante mencionado simplesmente como Contribuinte, foi lavrado, em 16/07/2023, Auto de Infração para formalização do crédito tributário do(s) ano(s)-calendário 2018, 2019, 2020, 2021, relativo ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza de Pessoa Física, doravante mencionado simplesmente como Imposto sobre a Renda, com os seguintes valores:

IMPOSTO	R\$ 1.499.198,18
JUROS DE MORA	R\$ 354.496,73
MULTA PROPORCIONAL	R\$ 2.248.797,25
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	R\$ 1.105.562,76
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	R\$ 5.208.054,92

AUTO DE INFRAÇÃO

O Auditor Fiscal relata, em síntese:

1. O Contribuinte é titular do Ofício de Registro de Imóveis de Nova Serrana.
2. O Auditor Fiscal discorre sobre doutrina e jurisprudência que abalizam:
 - a. o dever de cooperação do contribuinte;
 - b. a possibilidade de auditoria por técnica de amostragem;
 - c. o ônus do contribuinte de manter em boa guarda o Livro Caixa e os comprovantes das despesas para que possa deduzi-las;
 - d. a natureza inquisitória do procedimento fiscal, o qual não pode ser arbitrário ou discricionário;

e. a possibilidade de apresentação posterior de documentos, durante o processo administrativo fiscal, no qual vigoram os princípios do contraditório e da ampla defesa;

f. a possibilidade do uso de provas indiretas, baseando-se a autoridade fiscal em indícios que convirjam para o mesmo fato, que é consequente daqueles e identificado por raciocínio lógico dedutivo, cumprindo-se a função processual ligada ao princípio da persuasão racional da prova contido no art. 131 do Código de Processo Civil – CPC.

3. O Contribuinte foi selecionado para procedimento fiscal em face de novos indícios de omissão de rendimentos nas Declarações de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – DIRPF, dedução de despesas indevidas e insuficiência de recolhimento do Carnê-Leão.

4. A Lei nº 15.424/2004 do Estado de Minas Gerais, regulamentada pela Portaria Conjunta TJMG/CGJ/SEF-MG nº 03/2005, determina que as serventias notariais e registrais informem mensalmente os valores dos emolumentos e taxas por meio de Declarações de Apuração e Informação da Taxa de Fiscalização Judiciária – DAP/TFJ. Conforme essa legislação, os emolumentos constituem a efetiva retribuição pecuniária do oficial e as taxas são devidas ao Estado em decorrência do poder de polícia exercido pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais.

5. A Lei nº 15.424/2004 também estabeleceu em seu art. 31 e seguintes a obrigatoriedade do recolhimento de 5,66% do valor dos emolumentos a título de compensação aos ofícios notariais ou de registro que pratiquem atos gratuitos. Esse recolhimento é feito por depósito mensal em conta bancária administrada pelo RECIVIL – Sindicato dos Oficiais do Registro Civil das Pessoas Naturais do Estado de Minas Gerais e identificada como RECOMPE – Recursos de Compensação.

6. Da análise das DAP/TFJ e Livros Caixa apresentados, sobressaiu que o Contribuinte não declarou grande parcela de sua renda tributável e reduziu indevidamente a base de cálculo do IRPF por deduções descabidas de despesas, que também usou na apuração mensal para pagamento obrigatório do Carnê-Leão. Ele já havia sido fiscalizado pelas mesmas irregularidades.

7. Foi constatado, ainda, que o Contribuinte movimentou grandes somas no mercado de títulos e valores mobiliários, por compra e venda de ações em bolsa, apurando lucro em diversos meses sem declarar essas operações e sem efetuar o recolhimento do IRPF incidente sobre elas.

8. Os emolumentos líquidos foram apurados pela subtração da RECOMPE dos emolumentos brutos informados pelo Contribuinte nas DAP. Do cotejo com as DIRPF sobressaiu a omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício no total de R\$ 2.536.023,66 e mesmo valor nos cálculos mensais vinculados aos recolhimentos de Carnê-Leão.

9. Foram apuradas deduções de despesas indedutíveis pelos seguintes motivos:

- a. Despesas cujos comprovantes não descrevem ou descrevem apenas genericamente os serviços efetuados, sem especificar o serviço ou produto (Exemplo: seguros, serviços de informática, hospedagem etc.);
 - b. Não foram anexados os contratos vinculados aos fornecimentos de bens serviços escriturados, mesmo tendo sido solicitado;
 - c. Não foi comprovada a essencialidade e/ou obrigatoriedade das despesas com institutos, sindicatos ou associações (SERJUS, SINOREG, CORI etc.);
 - d. Despesas da vida particular do Contribuinte, como compras de supermercado e gastos pessoais sem ligação com as atividades laborais;
 - e. Despesas com honorários advocatícios, cujas explicações foram lacônicas, sem apresentação de documentação complementar que identificasse serem as demandas judiciais relacionadas e necessárias à manutenção da fonte de renda;
 - f. Despesas sem qualquer comprovação;
 - g. ISSQN, que passou a ser devido sobre os serviços notariais e registrais por determinação do Supremo Tribunal Federal – STF no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 3.089-2/DF, porém é repassado aos usuários;
 - h. Despesas com publicações e editais, cujo valor é integralmente pago pelo usuário do serviço (Lei nº 15.424/2004, art. 17, parágrafo único);
 - i. Despesas com o IRTDPJ, relativas a intimações ou editais por cartórios de registro de títulos e documentos de pessoas jurídicas, custeadas por elas;
 - j. Despesas com plano de saúde, por falta de justificação e comprovação;
 - k. Investimentos em bens duráveis: equipamentos, HDs, memórias, roteadores, móveis, servidores de arquivos digitais e assemelhados.
10. Foi juntada aos autos planilha que detalha e individualiza todas as despesas glosadas.
11. A intimação deixou claro a necessidade da comprovação do efetivo dispêndio dos recursos na despesa escriturada, não bastando a apresentação de recibos, boletos ou notas fiscais.
12. Na maioria dos casos, despesas vinculadas a sindicatos dos empregados são descontadas deles e repassadas diretamente à entidade, não podendo o cartório deduzir despesas com salários e outra vez as contribuições a sindicatos descontadas.
13. No Estado de Minas Gerais, o art. 89 da Lei Estadual nº 22.796, de 28/12/2017, determinou que o ISSQN compusesse o custo dos serviços, devendo ser acrescido aos valores fixados pela Lei nº 15.424/2004. O art. 16, VIII dessa lei determina a vedação da concessão de descontos nos valores dos serviços cartoriais. Assim, todos os ofícios extrajudiciais de MG repassam aos usuários o ônus financeiro do ISSQN. O Contribuinte deduziu o ISSQN na sua DIRPF, sem

somá-lo às receitas recebidas, o que resultou em diminuição ilegal da base de cálculo em dezenas de milhares de reais.

14. O Contribuinte prestou inicialmente informação falsa à autoridade fiscal sobre o repasse do custo do ISSQN aos seus clientes, por ocasião de sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 01.

15. A dedução na DIRPF de despesas com publicações e editais expressamente previstas em lei como custeadas pelos usuários dos serviços configura evidente intuito de fraude.

16. Os recibos de pagamentos de planos de saúde não descrevem a natureza e/ou motivação da despesa. Em sua maioria não passam de simples boletos bancários. As demandas formalizadas via intimação não foram atendidas, como o envio de contratos vinculados. Foi confirmado pelo Contribuinte que o custo do plano de saúde é custeado pelos próprios beneficiários, o que, provavelmente, é o motivo de nem todos os empregados serem beneficiários.

17. A tabela a seguir consolida as despesas glosadas:

Ano Base	Livro Caixa DIRPF	Livro Caixa Apresentado	Livro Caixa Acatado Após Análise	Despesas Desconsideradas do Livro Caixa	Despesas Glosadas da DIRPF
2018	1.205.783,25	2.041.027,14	773.249,70	1.267.777,44	432.533,55
2019	1.376.385,17	2.277.429,86	908.848,02	1.511.604,43	467.537,15
2020	1.634.348,96	2.694.822,38	959.261,24	1.717.072,51	675.087,72
2021	1.688.205,36	1.814.931,76	1.045.097,06	645.300,74	643.108,30
Total	5.904.722,74	8.828.211,14	3.686.456,02	5.141.755,12	2.218.266,72

18 . A tabela a seguir consolida a omissão de rendimentos e a redução indevida da base de cálculo:

Ano Base	Omissão de Rendimentos (Anual)	Dedução Indevida da Base de Cálculo (Anual)
2018	1.620.768,52	432.533,55
2019	16,57	467.537,15
2020	340.436,04	675.087,72
2021	574.819,10	643.108,30
Total	2.536.040,23	2.218.266,72

19. O Contribuinte deixou de recolher na época própria os valores mensais corretos de antecipação do IR (Carnê-Leão), o que ensejou o lançamento da multa isolada prevista no art. 961 do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 – RIR/1999 e no art. 998 do atual Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018 – RIR/2018. A multa total resultou em R\$ 1.105.562,76.

20. A natureza distinta dos fatos geradores autoriza a aplicação cumulativa da multa isolada e da multa de ofício, conforme abaliza sedimentada jurisprudência administrativa.

21. É notório e inquestionável que o lucro obtido em bolsas de valores é sujeito ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF e é fato gerador do IRPF, que o

próprio contribuinte deve calcular e recolher no mês seguinte à apuração do lucro. Podem ser abatidos os prejuízos acumulados, porém o contribuinte não pode postergar o recolhimento do IRPF conforme seu interesse, vislumbrando que, no cômputo futuro de todas as operações, terá prejuízo. Isso significaria o abatimento de prejuízos futuros sobre lucros passados.

22. Os dados necessários ao cálculo do IRPF foram extraídos das notas de corretagem. Foram aplicadas as alíquotas de 15% sobre o lucro em operações normais e 20% sobre operações de *day trade* e considerados os prejuízos acumulados, resultando no IRPF não recolhido de R\$.191.768,30.

23. Foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, pois o Contribuinte, plenamente consciente, procurou se eximir da regular tributação pela omissão de rendimentos, dedução indevida da base do IRPF e deficiência de recolhimento do IRPF mensal devido. Além disso, ocultou grandes operações em bolsa de valores, o que torna mais cristalina a intensão consciente do Contribuinte de se eximir da regular tributação.

24. O auferimento de renda tributável em montante muito superior ao declarado e demais evidências já comentadas não deixam espaço para alegações de mero descuido, desatenção ou falta de organização. O longo período da rotineira prática, verificada em todos os meses entre 2018 e 2021 é lapso temporal suficiente para caracterizar a reiteração de conduta. As circunstâncias denotam ocultação intencional e habitual de rendimento voltada para o objetivo de sempre recolher menos que o devido.

25. Corroborando a convicção fiscal o fato de a DAP/TFJ ser rica em detalhes e constituir documento cuja confecção exige do titular ou interino do cartório elevado nível de organização e esmero para perfeita informação ao Poder Judiciário e à Secretaria de Fazenda Estadual. O Contribuinte demonstrou precisão e cuidado com as obrigações impostas pelo Estado de Minas Gerais, mas não teve o mesmo zelo ao prestar informações à RFB. Ele conhecia a obrigação legal e dispunha de todos os dados necessários ao seu cumprimento.

26. Os notários e registradores exercem função pública por delegação e são profissionais de vasto conhecimento jurídico e técnico e devem, inclusive, zelar pela regularidade do recolhimento de tributos de outrem.

27. Ademais, segundo o Provimento CNJ nº 45, de 13/05/2015, é obrigatória a escrituração e guarda de livro auxiliar, cuja finalidade é registrar todas as receitas e despesas da serventia.

28. A estratégia adotada pelo sujeito passivo repetiu-se, já tendo sido foco de ação fiscal para anos anteriores. A conduta fraudulenta foi planejada e executada para ocultar por anos valores vultosos.

29. Há elementos adicionais, que dão suporte à sua convicção. Em 2018, a Superintendência Regional da RFB na 6ª Região Fiscal – SRRF06, em consonância com o Mapa Estratégico da RFB para o ciclo 2016-2019 e com o Plano Anual da

Fiscalização da RFB para o ano calendário de 2018, promoveu ação regional de estímulo à conformidade tributária e incentivo à auto regularização de contribuintes. A estes é dada a possibilidade de visualização de inconsistências e de promover a devida correção ante do início de ação fiscal.

30. Foram realizadas reuniões em Minas Gerais, quando se realçou exaustivamente o risco a que os contribuintes se expunham com a conduta de omissão das rendas auferidas. Os eventos foram amplamente divulgados por entidades ligadas aos ofícios notariais e registrais. Esse estímulo à auto regularização não é direito subjetivo dos administrados, porém, no exercício do seu poder discricionário, a Administração Fazendária pode utilizar essa técnica em busca da eficiência e defesa do interesse público.

31. Muitos titulares e interinos de cartórios se auto regularizaram, entretanto, o Contribuinte permaneceu inerte, tendo sido autuado na época e agora, novamente. A maior parte dos valores antes lançados foram parcelados, contudo a multa de ofício ainda aguarda resolução administrativa em razão de decisão judicial.

32. A Medida Provisória 1.160, de 12/01/2023 concedeu prazo para quem encontrava se sob ação fiscal regularizar suas declarações com benefício de isenção de multas. O fiscalizado não aproveitou essa oportunidade.

33. Assim, considerando, ainda, que não houve qualquer óbice a conduta diversa do sujeito passivo, é inarredável a conclusão de que a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, a redução indevida das bases de cálculo e a falta de recolhimento de IRPF em renda variável foi eivada de dolo, devendo ser aplicada a multa qualificada.

34. A jurisprudência administrativa majoritária vai ao encontro das premissas defendidas quanto à qualificação da multa e pela atração do prazo decadencial previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional – CTN.

35. Foi confeccionada representação fiscal para fins penais.

IMPUGNAÇÃO

O Contribuinte foi notificado em 09/10/2023, por edital, depois da tentativa infrutífera de notificação pelos Correios com Aviso de Recebimento - AR. Em 01/11/2023, ele apresentou impugnação, na qual alega, em resumo:

1. O Contribuinte apresenta impugnação com base na Lei nº 9.784/1999.

Omissão de Rendimentos e de Lucros no Mercado de Ações

2. O Auditor Fiscal não trouxe provas da omissão de receitas. Não há, no mínimo, uma relação com nomes de pessoas físicas e número no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF dos tomadores de serviços. Também não foram apresentados os valores aplicados em renda variável e não foram especificadas as rendas. O impugnante não obteve lucro ou receita com as diversas aplicações em renda variável.

3. Para corroborar sua alegação, o impugnante cita o Acórdão nº 1201-004.785 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que faz referência à Súmula CARF nº 14.

4. Não foram provadas as condutas dolosas descritas no Auto de Infração com documentos pertinentes, o que dificulta a defesa e demanda a produção de prova negativa. A jurisprudência é pacífica pela impossibilidade de prova negativa. Em regra, compete ao autor a prova do fato constitutivo do direito e ao réu a prova do fato modificativo, impeditivo ou extintivo. É inviável que o Contribuinte comprove a inexistência de prestação de serviços a terceiros, pessoas físicas ou de percepção de renda em mercado de capitais, não tendo sido provada a efetiva prestação do serviço ou ganhos líquidos no mercado de renda variável.

5. Para confirmar sua alegação, o Contribuinte cita o Acórdão nº 3402-009.893 do CARF, que dispõe sobre o cancelamento do lançamento quando a fiscalização não apresenta os elementos de prova dos fatos alegados, inclusive da simulação.

Multa Qualificada

6. A multa do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996 exige a demonstração do dolo previsto no art. 71, fraude prevista no art. 72 e conluio previsto no art. 73 da Lei nº 4.502/1964. O CARF já se manifestou pela ilegalidade da aplicação da multa agravada, por entender a configuração de confisco, editando a Súmula nº 14, devendo o lançamento da multa qualificada ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos.

7. A fiscalização foi atendida no tempo correto, depois de o Contribuinte ser intimado, o que demonstra a sua lisura. Não foram obtidos rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício provenientes de pessoa física, não tendo sido prestado qualquer serviço de forma remunerada, não havendo prova em contrário.

8. Consta nos autos a realização de alguns investimentos no mercado de renda variável, o que não significa que houve lucro. O fato gerador do Imposto é a obtenção de ganhos líquidos. As DIRPF não caíram em malha e não foram contestadas ou retificadas, o que demonstra sua lisura.

9. Segundo o CARF, não se justifica a aplicação da multa qualificada se não estive devidamente comprovado o evidente intuito de fraude. Não se encontra jurisprudência que defenda que meros indícios de fraude são suficientes.

10. Todas as receitas cartorárias apresentadas ao Fisco foram devidamente lançadas no Livro Caixa e informadas à Receita Federal e não se confundem com as próprias declarações do Recorrente, não havendo que se falar em omissão de receita.

Pedido de Perícia

11. Desde já, o impugnante requer perícia para demonstrar ausência de ganhos líquidos no mercado de renda variável, quando oportunamente serão apresentados os quesitos.

Sobreveio o Acórdão nº 103-014.403, da 6ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil da 3ª Região Fiscal que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte da impugnação para declarar não impugnada a glosa de despesas do livro caixa, excluir a multa qualificada no lançamento do imposto sobre o ganho líquido no mercado de renda variável e em reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em razão da retroatividade benigna da Lei 14.689/2023. O acórdão de impugnação foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Para os fatos com os quais o contribuinte concorda e para aqueles não contestados expressamente não se instaura contencioso administrativo.

O valor do crédito tributário correspondente à parte não impugnada deve ser apartado para cobrança imediata.

TITULAR DE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. OMISSÃO DE RECEITAS.

Os emolumentos recebidos pelos titulares de serviços notariais e de registro estão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda.

Se o Auditor Fiscal baseia sua apuração da existência de rendimentos em declaração de receitas feitas pelo titular de serviços notariais e de registro ao Tribunal de Justiça do estado que o fiscaliza, o ônus de provar fato impeditivo ou modificativo à caracterização desses rendimentos é do contribuinte.

TITULAR DE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO. FALTA DE DECLARAÇÃO DE PARTE DOS EMOLUMENTOS. DOLO. MULTA QUALIFICADA.

Há dolo quando o titular de cartório de serviços notariais e de registro declara ao Estado, sistematicamente, valores de emolumentos muito superiores àqueles declarados ao Fisco Federal, sonegando informações relativas ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física. Essa conduta enseja a qualificação da multa.

MULTA QUALIFICADA. GANHOS LÍQUIDOS NO MERCADO DE RENDA VARIÁVEL. COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Não sendo comprovado o dolo na omissão de ganhos líquidos no mercado de renda variável, deve ser excluída a qualificação da multa de ofício.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A parte considerada não impugnada corresponde ao montante do imposto suplementar de R\$ 610.023,36 mais juros moratórios e a multa proporcional de 75%, bem como o

montante de R\$ 763.422,71 relativo à multa isolada pelo não recolhimento do carnê leão foram apartados, e se encontra sob controle do Processo Administrativo nº 13074.748225/2024-12.

Após a desqualificação da multa para a infração ganho líquido em operações de renda variável para 75% e a redução da multa proporcional para a infração de omissão de rendimentos e deduções indevidas de livro caixa ao patamar de 100%, remanesce controlado neste processo:

Imposto	R\$ 889.174,82
Multa Proporcional	R\$ 993.738,59
Multa Isolada	R\$ 342.120,05
TOTAL sem TJM	R\$ 2.225.033,46

O sujeito passivo foi cientificado do resultado do julgamento em 11.12.2024, apresentando Recurso Voluntário, antes mesmo de sua ciência formal, em 02.12.2024. Às fls. 1699 consta despacho da unidade de origem que indeferiu o pedido do contribuinte que questionava o desmembramento da parte incontroversa do crédito tributário.

Em seguida, o processo veio à apreciação do Recurso Voluntário por este colegiado.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, Relator

1 CONHECIMENTO

O Recurso Voluntário apresentado antes mesmo da ciência do resultado do julgamento é tempestivo, e dele tomo conhecimento. Basicamente, o recurso apresentado, se embasa em 3 pontos principais: (i) que o sujeito passivo teria impugnado integralmente o crédito tributário, não sendo correta a decisão do julgador de piso que considerou não impugnadas as glosas do Livro Caixa; (ii) questiona as bases de cálculo adotadas pela fiscalização, cujo ônus probatório, segundo o recorrente, não teria se desincumbido a autoridade lançadora; (iii) o percentual da multa qualificada adotada pelo agente fiscal, sem amparo legal.

2 QUANTO AO ALCANCE DA IMPUGNAÇÃO

Em síntese, alega o recorrente que o julgador de piso não agiu corretamente, haja vista teria realizado a impugnação total do crédito tributário, entendimento contrário da 6ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Fortaleza, que declarou não controvertida a matéria relativa às glosas do Livro Caixa, determinando o desmembramento relativo a esta infração, sua multa proporcional no percentual de 75%, além da parcela relativa a

multa isolada aplicada sobre a ausência de antecipações mensais através do carnê leão, recalculada pela glosa mensal constatada.

Basta verificar o Relatório Fiscal de fls. 29 a 67 para constatar que a autoridade lançadora identificou uma série de despesas que não são passíveis de dedução: a) Despesas cujos comprovantes não descrevem ou descrevem apenas genericamente os serviços efetuados, sem especificar o serviço ou produto (Exemplo: seguros, serviços de informática, hospedagem, etc.); b) Não foram anexados os contratos vinculados aos fornecimentos de bens serviços escriturados, mesmo tendo sido solicitado; c) Não foi comprovada a essencialidade e/ou obrigatoriedade das despesas com institutos, sindicatos ou associações (SERJUS, SINOREG, CORI, etc.); d) Despesas da vida particular do Contribuinte, como compras de supermercado e gastos pessoais sem ligação com as atividades laborais; e) Despesas com honorários advocatícios, cujas explicações foram lacônicas, sem apresentação de documentação complementar que identificasse serem as demandas judiciais relacionadas e necessárias à manutenção da fonte de renda; f) Despesas sem qualquer comprovação; g) ISSQN, que passou a ser devido sobre os serviços notariais e registrais por determinação do Supremo Tribunal Federal – STF no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 3.089-2/DF, porém é repassado aos usuários; h) Despesas com publicações e editais, cujo valor é integralmente pago pelo usuário do serviço (Lei nº 15.424/2004, art. 17, parágrafo único); i) Despesas com o IRTDPJ, relativas a intimações ou editais por cartórios de registro de títulos e documentos de pessoas jurídicas, custeadas por elas; j) Despesas com plano de saúde, por falta de justificação e comprovação; k) Investimentos em bens duráveis: equipamentos, HDs, memórias, roteadores, móveis, servidores de arquivos digitais e assemelhados.

No entanto, a despeito de a autoridade lançadora identificar cada uma destas glosas individualmente às fls. 1.242 a 1.253, na impugnação de fls. 1.290 a 1.296, não há qualquer discussão envolvendo a natureza das despesas glosadas, muito pelo contrário, como bem esclareceu o julgador de piso, o sujeito passivo se limitou a questionar genericamente as receitas consideradas omitidas pela fiscalização, bem como o ônus probatório decorrente.

Assim sendo, nos termos do artigo 17, do Decreto nº 70.235/1976, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

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

Portanto, não se verifica qualquer irregularidade ou nulidade cometida pelo julgador de piso que determinou o apartamento da parte incontroversa da glosa de despesas e a multa de ofício de 75%, haja vista a insurgência do contribuinte é exclusiva quanto a sua qualificação. O reflexo das deduções indevidas do livro caixa sobre a multa isolada do carnê leão, também é matéria não controvertida neste processo.

3 OMISSÃO DE RENDIMENTOS E SEU ÔNUS PROBATÓRIO

3.1 OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO NÃO ASSALARIADO

A partir do item 4.1 e seguintes de seu recurso voluntário, o sujeito passivo desenvolve uma defesa, apontando que a autoridade fiscal não teria comprovado a omissão de receitas objeto do lançamento, uma vez que lhe caberia demonstrar o fato constitutivo do crédito tributário. Que o sujeito passivo estaria se submetendo indevidamente a inversão do ônus probatório, não lhe sendo lícito produzir prova negativa, e que o Auditor Fiscal não foi capaz de identificar os tomadores dos serviços prestados, negando a omissão correspondente.

Ora, a questão do lançamento tributário não merece grandes discussões. Conforme o Termo de Verificações de fls. 29 a 67, a autoridade fiscal identificou a omissão de rendimentos comparando o valor dos emolumentos informados ao Tribunal de Justiça de Minas Gerais, com as informações de rendimentos prestadas na declaração de ajuste anual.

Na auditoria em apreço, constatou-se que os emolumentos constituíram a principal fonte de renda tributável do Ofício de Registro de Imóveis de Nova Serrana, e o comparativo entre dados dos relatórios DAP/TFJ e das DIRPFs do fiscalizado permitiram comprovar novamente – pois o contribuinte já fora antes fiscalizado pelas mesmas irregularidades - graves omissões de rendimentos em todo o período fiscalizado, dessa vez de 01/2018 a 12/2021.

A autoridade lançadora constatando tais diferenças, após deduzir o montante do RECOMP, tem o dever de realizar o lançamento tributário, nos termos do artigo 142, do CTN, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Frise-se o registro de que apesar de intimado, o sujeito passivo, não atendeu na integralidade o dever de exhibir os documentos solicitados pela autoridade fiscal.

Dando prosseguimento, em que pese formalmente intimado, MARCO PAULO GUIMARAES AMARAL não observou integralmente seu dever de apresentar documentos comprobatórios durante o procedimento fiscal, optando por atender as demandas de forma incompleta (fls. 32).

Portanto, não é correto afirmar que a autoridade lançadora não se desincumbiu de demonstrar os fatos em que se ampara o crédito tributário. As fls. 79 a 222, resta demonstrada significativa diferença entre os valores informados ao Estado de Minas Gerais a título de emolumentos, e o valor oferecido à tributação do Imposto Sobre a Renda Pessoa Física.

À propósito, tanto na impugnação como no recurso voluntário, o sujeito passivo foi incapaz de apontar qualquer justificativa para a prestação de informações completamente díspares para o Estado de Minas Gerais e para a Receita Federal, insistindo que o Fisco não teria comprovado a omissão de rendimentos que lhe foi imputada. Também não é demais observar que o montante das receitas contidas no livro caixa difere significativamente daquelas prestadas ao Estado de Minas Gerais, o que denota a impossibilidade dos registros de emolumentos ali contidos, se prestassem para comprovar os serviços cartoriais efetivamente auferidos pelo recorrente, inobstante ele próprio tenha exibido as Declarações de Apuração e Informação da Taxa de Fiscalização Judiciária DAP/TFJ que serviram de base para o lançamento tributário.

Portanto, não se trata de exigir do recorrente a produção de prova negativa, pois tem ele o dever em esclarecer os motivos que o levaram a prestar informações diversas entre o Estado do Minas Gerais e a Receita Federal do Brasil, inobstante a base de cálculo para tais informações devessem ser bastantes semelhantes. Por fim, não tem qualquer fundamento a exigência suscitada para que a autoridade lançadora identificasse, um a um, cada um dos tomadores de serviço do contribuinte, mormente porque no livro caixa exibido pelo sujeito passivo, tal identificação ocorre de maneira englobada.

Logo, nenhum reparo à decisão recorrida quanto a infração de omissão de rendimentos.

3.2 OMISSÃO DE RENDIMENTOS GANHO LÍQUIDO

Situação muito semelhante ocorre em relação ao lançamento tributário para se exigir o imposto de renda sobre o ganho líquido nas operações de renda variável. O recorrente nega a existência de lucro nestas operações, e que não teria a autoridade fiscal demonstrado o que lhe competia para a exigência da exação.

Vide que às fls. 732, o sujeito passivo foi intimado para exibir as notas de corretagem envolvendo operações em renda variável do período fiscalizado, as quais constam das fls. 737 a 1.162. Com base nos documentos apresentados, a autoridade fiscal elaborou planilha demonstrando o lucro nas operações com ações, intimando novamente o recorrente (fls. 1.163), ora para contestar o resultado positivo apurado pela fiscalização em planilhas demonstrativas (fls. 1.166 a 1.189), que identificou o imposto de R\$ 191.768,30 em operações predominantemente *day trade*.

A resposta da intimação foi apresentada às fls. 1.194, que após mencionar a possibilidade de compensação das perdas incorridas com o resultado positivo no próprio mês ou nos meses subsequentes, e que esta compensação deve ser realizada segundo a modalidade de operação realizada (normal ou *day trade*), alegou o seguinte:

Como podemos verificar na planilha apresentada por Vossa Senhoria, o saldo das operações no período levantado foi negativo, ou seja, NÃO HOUVE LUCRO nas operações, tendo em vista que os Prejuízos Acumulados foram superiores aos Lucros Acumulados.

Como vemos, não há que se falar em Imposto Devido, pelo contrário, foram pagos impostos no período indevidamente (Ex. 04/2021 e 06/2021).

Diante do exposto, solicitamos que seja acatado o acima esclarecido e desconsiderado o cálculo apresentado.

Portanto, é certo que a autoridade lançadora desenvolveu seu trabalho fiscal para apurar o imposto devido sobre o ganho líquido nas operações em renda variável, com base nas notas de corretagem exibidas. Conforme Termo de Verificações, a fiscalização se acautelou, também, de considerar no lançamento os prejuízos acumulados e o IRRF retido pelas corretoras:

Assim, aplicando as alíquotas corretas de 15% sobre o lucro obtido em operações normais e de 20% sobre as operações *day trade*, com o cuidado de considerarmos nos cálculos os prejuízos acumulados e o IRRF recolhido pelas corretoras de valores, segundo as DIRFs, apuramos IRPF não recolhido de 191.768,30.

Não é demais observar que na declaração de ajuste do ano calendário de 2020, o sujeito passivo não preencheu a ficha própria das informações em renda variável, nada oferecendo à tributação ou registrando prejuízos acumulados. O preenchimento da ficha correspondente somente se iniciou no ano calendário de 2021.

Assim sendo, a discussão envolve a qualidade do trabalho realizado pela autoridade lançadora para apurar o imposto devido sobre o ganho líquido nas operações em renda variável, que não merece qualquer reparo, uma vez que compensados os prejuízos com períodos anteriores e deduzidos do imposto o IRRF retido pelas corretoras. O sujeito passivo foi devidamente intimado para se contrapor aos cálculos apresentados que identificou cada uma das operações, mas optou por resposta evasiva, argumentando a ausência de lucro nestas operações.

Portanto, penso que o agente fiscal empreendeu todo o esforço possível na apuração do fato gerador em questão, conduta muito diversa a do recorrente, que não foi capaz de refutar a planilha apresentada e os cálculos realizados, quando tinha o dever de fazê-lo, não podendo se escusar sob o argumento simplista de que não apresentou lucro nas operações, sem efetivamente demonstrar o que pretende. Logo, quem se omite no apontamento de fatos modificativos ao lançamento, tanto em relação a impugnação apresentada como no recurso voluntário, é o próprio sujeito passivo.

Não apresenta qualquer fundamento a alegação da dispensa da obrigação tributária motivada em prejuízo global, pois a sistemática da apuração do imposto sobre a renda variável é realizada mês a mês. É certo que o saldo do prejuízo de período anterior pode ser compensado no mês atual ou nos subsequentes, mas inexistente a previsão legal de compensação de prejuízos futuros com lucros passados como pretende o recorrente.

Logo, o recorrente não demonstrou qualquer ilicitude praticada pelo agente fiscalizador que maculasse o lançamento tributário realizado, motivo pelo qual o crédito tributário envolvendo o imposto sobre o ganho líquido nas operações em renda variável deve ser mantido em sua integralidade.

4 MULTA DE OFÍCIO APLICADA

Neste último tópico de sua defesa, o recorrente se insurge quanto a qualificação da multa de ofício aplicada, inicialmente no percentual de 150%, para todas as infrações, argumentando que não se verificaram condutas típicas para a aplicação da qualificadora, insistindo que forneceu à fiscalização todos os esclarecimentos solicitados no curso da ação fiscal.

Antes de se enfrentar a tese defensiva, é preciso registrar que o julgador de piso afastou a qualificadora da multa relativa à omissão de rendimentos sobre o ganho líquido nas operações em renda variável, restabelecendo o percentual de 75%. Também, quanto a omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, privilegiando o instituto da retroatividade benigna (Lei nº 14.689/2023), reduziu a multa de ofício proporcional de 150% para 100%. Logo, a lide remanescente diz respeito a multa de ofício de 100% sobre a infração de omissão de rendimentos sobre os emolumentos recebidos pelo sujeito passivo em suas atividades cartoriais.

Feita esta importante constatação, vejamos quais foram os fundamentos adotados pelo agente fiscal para qualificar a multa aplicada ao caso concreto, conforme excerto pinçado do Termo de Verificações de fls. 29 a 67:

Ora, para essa autoridade fiscal e para os fins tributários pretendidos, não restam dúvidas de que foi plenamente consciente a conduta do contribuinte em procurar se eximir da regular tributação, seja pela omissão de rendimentos em sua(s) declaração(ões) anual(a)s, pela dedução indevida da base do IRPF ou pela deficiência de recolhimento do IRPF mensal devido.

De fato, o auferimento de renda tributável em montante muito superior ao declarado, e as demais evidências comentadas no presente Termo, cujo lastro probatório foi satisfatoriamente colacionado aos autos, não deixa qualquer espaço para alegações de mero descuido, desatenção ou falta de organização.

Destarte, o longo período da rotineira prática, verificada em todos os meses entre 2018 e 2021 é lapso temporal suficiente para caracterizar a reiteração de conduta. As circunstâncias do caso denotam, desse modo, ocultação intencional e habitual de rendimentos voltada para o objetivo de sempre recolher menos que o devido.

Mas além da reiterada conduta e dos valores envolvidos, corrobora a convicção fiscal o fato de a DAP/TFJ, documento público sobre o qual já discorreremos nesse termo, constituir-se de relatório rico em detalhes, abrangendo não só o valor dos emolumentos cobrados e da Taxa de Fiscalização Judiciária recolhida ao Estado, mas também dados sobre a quantidade e espécies de atos praticados e estoques e utilizações de selos de fiscalização. Trata-se de documento cuja confecção exige do titular ou interino do cartório elevado nível de organização e esmero, voltados à perfeita informação ao Poder Judiciário e à Secretaria de Fazenda Estadual.

Todavia, se por um lado o contribuinte, titular do Ofício de Registro de Imóveis de Nova Serrana/MG aparentemente demonstrou bastante precisão e cuidado com as obrigações impostas pelo Estado de Minas Gerais, o mesmo zelo não teve

quanto à obrigação de prestar as informações tributárias pertinentes à Receita Federal, conduta que se revela injustificável na medida em que era conhecedor da obrigação legal e dispunha de todos os dados necessários a seu cumprimento.

[...]

Logo, incontestável que a existência de farta documentação sobre os rendimentos do ofício, inequivocamente produzida pelo próprio fiscalizado ou fornecido por órgãos ligados à sua atividade consolida a certeza da conduta volitiva de esquivar-se da correta tributação de renda, convalidando a aplicação da multa de ofício qualificada.

Importante ainda frisar que as infrações não se resumem a ocultação de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício por falta de declaração, mas outra conduta tão ou mais gravosa, que é a informação de valores imprestáveis nas abas Livro-Caixa das DIRPFs como se fossem dedutíveis, superiores milhões de reais aos valores corretos. Isso é, em todos os períodos fiscalizados, o contribuinte foi cuidadoso em manipular os valores de forma certa a reduzir o IRPF a que estaria sujeito.

A estratégia, adotada pelo sujeito passivo em anos anteriores, quando já havia sido foco de ação fiscal, foi novamente repetida e confirmada na novel fiscalização após análise aprofundada dos meandros da escrita no Livro-Caixa, que envolveu milhares de lançamentos, muitos deles com históricos obscuros e sem comprovantes.

Melhor dizendo, não estamos tratando de trivialidades, de valores simplórios ou irrelevantes. A conduta fraudulenta que aqui deslindamos foi engendrada, planejada e executada de forma a ocultar da RFB, por anos, a falta de recolhimento do IRPF cabível. Com efeito, o gigantismo dos valores apurados - na casa dos milhões de reais – e a amplitude dos anos em que se verificaram irregularidades (2018 a 2021), vinculam-se diretamente à conduta intencional do fiscalizado, comprovada por premissas lógicas, mas também por robusto feixe probatório e indiciário. Aliado a isso, a ocultação do fisco das grandes operações em bolsa de valores pelo contribuinte torna mais cristalina a intensão consciente de se eximir da regular tributação.

Lendo atentamente os motivos que levaram a motivação desenvolvida pela autoridade lançadora, podem-se extrair os elementos essenciais que a levaram a qualificação da multa, listados a seguir: a) dolo específico do não cumprimento da obrigação tributária principal; b) prestação de informações de rendimentos auferidos em montante sabidamente inferior; c) reiteração da conduta nos anos fiscalizados; d) relevância do valor dos tributos envolvidos; e) a dedução de valores imprestáveis em livro caixa.

Pois bem, o julgador de piso, ao manter a qualificação da multa resumiu a situação concreta nos seguintes termos:

A reincidência relatada constitui fato importante dentro de um conjunto probatório forte para se concluir neste processo pela conduta dolosa suficiente a ensejar a qualificação da multa de ofício. Principalmente porque no seu relato, o Auditor Fiscal frisa atitudes do Contribuinte que confirmam sua ciência da conduta anterior inadequada, das quais se destaca sua resposta à intimação que lhe foi feita na ação fiscal pretérita.

A conduta típica consiste na “ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal” (artigo 71, I, da Lei nº 4.502/1964).

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;

[...]

De fato, tem razão o recorrente quando afirma que a reiteração da conduta não é elemento típico da sonegação. Mas a autoridade lançadora também registra que de forma deliberada, o sujeito passivo presta à Receita Federal, por meio de sua declaração de ajuste, informações de rendimentos, sabidamente inferiores àqueles efetivamente recebidos.

Portanto, a questão de fundo é se estamos diante de simples omissão de rendimentos ou se a conduta relatada pela autoridade fiscal comprova o evidente intuito de fraude, já que nos termos da Súmula CARF nº 14, este evidente intuito deve ser demonstrado:

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.

Creio que a autoridade lançadora bem descreveu a questão que não deve ser tratada como uma simples omissão de receitas. Restou bem caracterizado que o recorrente de forma intencional prestou ao Fisco informação de rendimentos a menor. E não se pode argumentar que o caso envolve algum equívoco ou desconhecimento da legislação tributária, haja vista, ciente de seus rendimentos, os informou corretamente ao Tribunal de Justiça de Minas Gerais.

Logo, está demonstrado o dolo específico do recorrente tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, nos termos do artigo 71, I, da Lei nº 4.502/64, amoldando-se à conduta típica da sonegação.

A reiteração da conduta identificada pelo recorrente como motivador da qualificação, diferentemente do que faz crer, não é o único elemento adotado pela autoridade lançadora para qualificar a multa proporcional. Na realidade, a reiteração da infração se acrescenta ao evidente intuito de dificultar à Fazenda o conhecimento da obrigação tributária,

prestando informação de rendimentos que sabidamente é inverídico. E nisto se escora a justificativa para a manutenção da qualificadora atribuída ao caso, conforme precedentes abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2008

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Restando configurada a intenção deliberada de omitir rendimentos e informações na Declaração de Ajuste Anual, impõe-se a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, nos termos da legislação de regência.

Número da decisão: 2402-007.861 – Processo nº 18470.724707/2012-86

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano calendário: 2004, 2005, 2006

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

A conduta reiterada do contribuinte em omitir rendimentos tributáveis evidencia a intenção de reduzir o montante do imposto devido, o que dá ensejo à aplicação da multa qualificada.

Número da decisão: 2402-007.995 – Processo nº 10660.000627/2009-97

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Estando comprovado nos autos a prática de omissão deliberada da base de cálculo do tributo, com o objetivo de reduzir o pagamento dos tributos devidos, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

Número da decisão: 2301-011.419 – Processo nº 10120.721163/2014-21

Assim sendo, mantem-se a qualificadora em relação a infração de omissão de rendimentos, cuja redução ao percentual de 100%, aplicado em razão da retroatividade benigna da Lei nº 14.689/2023, já havia sido concedida pelo julgador de piso.

Ocorre, porém, que a despeito da unidade preparadora ter apartado a parcela do crédito tributário relativo à dedução indevida com despesas do livro caixa e a correspondente multa proporcional no patamar de 75%, remanesceu neste processo a diferença de multa entre percentual qualificado e o transferido desta infração.

Sobre esta específica infração (dedução indevida de despesas com livro caixa), a autoridade lançadora não produziu no relatório fiscal qualquer fundamento que venha a justificar o evidente intuito de fraude sobre as despesas glosadas, concentrando todos os seus esforços em justificar o gravame aplicado na infração de omissão de rendimentos, motivos estes que não

devem transpostos automaticamente para outras infrações identificadas no mesmo período de apuração.

Observo que o julgador de piso, já havia afastada a multa qualificada sobre a falta de recolhimento do imposto sobre ganho líquido no mercado de renda variável; no entanto, a conduta descrita fundamentaria a manutenção da qualificadora relacionada com as demais infrações:

Toda a conduta descrita que fundamenta a qualificação da multa está relacionada com as demais infrações, porém, não demonstra o dolo em omitir especificamente os ganhos no mercado de ações. Para ficar caracterizado o dolo não basta a simples omissão desses ganhos.

Dessa forma, a multa sobre o Imposto incidente sobre os ganhos líquidos no mercado de renda variável deve ser reduzida para 75% (setenta e cinco por cento).

Com a máxima vênia ao julgador de piso, não enxergo a relação direta entre a sistemática e deliberada omissão de rendimentos, de modo a dificultar a Fazenda do conhecimento da obrigação tributária como fundamento para qualificação das multas aplicadas, com a dedução indevida de despesas com livro caixa. A glosa de despesas deduzidas não é suficiente para justificar a manutenção da qualificadora da multa, sem que esteja acompanhada da demonstração do evidente intuito de fraude, diretamente relacionada com a infração correspondente. Logo, relativamente a esta infração, penso que o recorrente tem razão.

5 CONCLUSÃO:

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, dando-lhe parcial provimento para desqualificar a multa aplicada à infração de dedução indevida de despesas de livro caixa, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva