



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13973.720312/2019-04
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-011.057 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2024
Recorrente HIGINO ANTONIO OLTRAMARI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2015

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. DEVIDO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Havendo comprovação de que o sujeito passivo demonstrou conhecer o teor da acusação fiscal formulada no auto de infração, considerando ainda que todos os termos, no curso da ação fiscal, foram-lhe devidamente cientificados, que logrou apresentar esclarecimentos e suas razões de defesa dentro dos prazos regulamentares, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa bem assim não há que se falar em nulidade do lançamento.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS/JURÍDICAS.

A comprovação do aferimento de rendimentos tributáveis não declarados pelo contribuinte à Receita Federal caracteriza omissão de rendimentos e configura infração à legislação tributária, com o consequente lançamento de ofício.

RETIFICAÇÃO. ERRO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE. NECESSIDADE DE ESPONTANEIDADE. SÚMULA CARF N.º 33. ALTERAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO SOBRE RENDIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 86.

Não é possível a retificação da Declaração de Ajuste no bojo do processo de impugnação, após o início do procedimento fiscal, visto estar excluída sua espontaneidade consoante art. 138 do CTN e inteligência da Súmula CARF nº 33, onde dispõe que a declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Ademais, nos termos da Súmula CARF nº 86, é vedada a retificação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física que tenha por objeto a troca de forma de tributação dos rendimentos após o prazo previsto para a sua entrega.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e no mérito negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flávia Lilian Selmer Dias, Wesley Rocha, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Diogo Cristian Denny (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, o conselheiro(a) Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por HIGINO ANTÔNIO OLTRAMARI, contra o Acórdão de impugnação que julgou procedente o lançamento fiscal.

O lançamento decorre de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos ao ajuste anual, e multa pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, durante os ano-calendário de 2014, exercício de 2015, totalizando o crédito tributário no montante de R\$ 946.685,44, com juros e multa, atualizados até a data do lançamento.

O contribuinte é titular do Tabelionato de Notas e Protesto da Comarca de Itapema/SC, CNPJ 83.559.567/0001-20, e a autuação decorreu de Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Física – Aluguéis e Outros, detalhada na notificação de lançamento, campo “Descrição dos Fatos e Enquadramento legal”:

“Conforme Provimento nº 24 do Conselho Nacional de Justiça, os serviços notariais e de registro devem alimentar os sistemas Justiça Aberta com dados de produtividade e arrecadação. Desse modo, conforme informado pelo contribuinte, o valor total recebido no ano-calendário 2014 foi de R\$ 4.162.492,50. Ressalta-se que, pelo disposto no art. 10, VII, da Lei nº 9250/1995, a opção pelo desconto simplificado implica a substituição de todas as deduções admitidas na legislação, inclusive as despesas com livro caixa, não havendo necessidade de comprovação e sofrendo limitação independente do montante dos rendimentos recebidos e do número de fontes pagadoras”.

Após o julgamento de improcedência integral da impugnação, rejeitando as alegações do contribuinte, o recorrente apresenta Recurso Voluntário, alegando em apertada síntese o seguinte, as mesmas alegações de primeira instância, acrescentando-se o seguinte:

Preliminar

- Alega nulidade por erro na capitulação legal: Autoridade Fiscal equivocou-se na tipificação do enquadramento legal do Auto de Infração;

No mérito alega que:

- que ao invés de transmitir a Declaração de Ajuste Anual na modalidade completa, ou seja, utilizando-se de todas as deduções permitidas pela legislação aplicável, apresentou no modelo simplificado, informando somente parcela de todos os rendimentos recebidos, equivalente ao montante tributável pelo IRPF;

- que o equívoco não deve afastar o seu direito de informar as deduções permitidas para reduzir eventual saldo do imposto de renda, de acordo com a legislação tributária;

- que as despesas foram escrituradas nos Livros Caixa para fins de apuração do imposto de renda, bem como nos Livros Caixa elaborado nos moldes do art. 546-A do Código de Normas da Corregedoria-Geral da Justiça do Estado de Santa Catarina;

- que cumpridos os requisitos definidos nos arts. 75 e 76 do RIR/99, impõe-se considerar no lançamento efetuado a totalidade das despesas passíveis de dedução;

- que ao desconsiderar as deduções legalmente reconhecidas, a autoridade fiscal está considerando rendimentos em valor superior ao que de fato caracterizou sua disponibilidade jurídica ou econômica;

- que a desconsideração das despesas legalmente dedutíveis acarreta um acréscimo na base de cálculo do imposto de renda, que não corresponde ao efetivo acréscimo patrimonial;

- que teve rendimentos tributáveis em valor inferior ao mencionado na base de cálculo para o lançamento efetuado;

- que a irretratabilidade do modelo de declaração está disposta tão somente no art. 83 da IN RFB 1.500/14, porém não há qualquer menção à dispositivo de lei estabelecendo que no lançamento complementar as despesas escrituradas em Livro Caixa não poderão ser deduzidas do tributo apurado de ofício;

-que o art. 6ª da Lei nº 8.134/90 determina que o contribuinte pode deduzir das receitas decorrentes do exercício da respectiva atividade a remuneração paga a terceiros, os emolumentos pagos a terceiros e as despesas de custeio pagas;

- que a Autoridade Fiscal utilizou-se de dispositivo infralegal para amparar o lançamento apenas com base nas receitas omitidas e que, por outro lado vige dispositivo de lei estabelecendo que todas as despesas necessárias à percepção das receitas poderão ser deduzidas das receitas, então entende que deve ser reconhecida a nulidade parcial do Auto de Infração, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade

Diante dos fatos é o breve relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o mérito.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Aduz o recorrente nulidade da autuação uma vez que foi omitida a legislação que embasaria a suposta irregularidade cometida, e que os dispositivos legais mencionados no Auto de Infração tipificam apenas a apuração do imposto de renda pessoa física, mas não especificam o fato gerador da omissão de rendimentos.

O recorrente ainda que:

“ (...) Como se verifica na Notificação de Lançamento que ora se impugna, a autoridade fiscalizadora se equivocou quando da tipificação do “**enquadramento legal**”, ao apontar os artigos 1º a 3º e §§, e 8º da Lei nº 7.713/88; arts. 1º a 4º da Lei nº 8.134/90; arts. 1º e 15 da Lei nº 10.451/2002; arts. 49 a 53, 106, inciso IV e 109 do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99, como fatos geradores de omissão de receita, que em nada indicam a suposta infração praticada.

Quando da fundamentação legal da infração o auditor-fiscal tem que apontar dispositivos que comprovem que o contribuinte tenha infringido a legislação tributária, para o caso concreto, que efetivamente existiu a omissão de receita.

Ocorre que em nenhum dos dispositivos descritos pelo agente fiscal, há indícios de que a suposta operação realizada pelo Recorrente é ilegal.

É flagrante o erro cometido pela autoridade fazendária na elaboração da Notificação de Lançamento, pois, ao elaborar o “enquadramento legal” desta, omitiu a legislação que substanciaria a suposta irregularidade cometida, o que o levou a indicar dispositivos imprecisos.

Os dispositivos legais mencionados na Notificação de Lançamento, mais especificamente no “Enquadramento Legal”, tipificam apenas sobre a apuração do imposto de renda pessoa física, mas não especificamente o fato gerador que a Sra. Fiscal autuou, ou seja, a omissão de receita”

Contudo, como bem explicado pela decisão de piso:

A autoridade lançadora efetuou o lançamento de omissão de rendimentos de emolumentos e custas dos serventuários de justiça decorrentes do exercício da atividade notarial desenvolvido pelo contribuinte, tendo apontado regras gerais de tributação, que, como não poderia deixar de ser, tem relação direta com a matéria em comento.

A incidência do imposto de renda abrange todo e qualquer rendimento que implique em acréscimo do patrimônio do contribuinte, e somente é afastada na hipótese de os rendimentos serem isentos ou não tributáveis, por expressa disposição legal (Art. 3, Lei nº 7.713/88).

Em processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo. No presente caso, verifica-se que o recorrente teve ciência de todos os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu a todo questionamento da fiscalização, bem como indicou elementos solicitados para as conclusões do lançamento, não ocorrendo o cerceamento de defesa, pois o AI possui o indicativo dos critérios adotados, *quantum* autuado, bem como dos elementos que constituíram a infração e que foram inclusive objeto de questionamentos por parte do recorrente.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento e checar todas essas ocorrências necessárias para a constituição do crédito público, realizando as necessárias fiscalizações e procedimento de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"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".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se nos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do rito processual do processo administrativo fiscal.

Nesses termos, estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal que determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, torna-se inviável falar em nulidade. Não se configura qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa, uma vez que não existem elementos que possam justificar a nulidade alegada ou a anulação do crédito fiscal.

Assim, não há nulidade no presente processo, tendo em vista que os dispositivos foram aplicados de forma adequada ao caso concreto.

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS – RECEBIMENTOS DE VALORES DE PESSOA FÍSICA – ALUGUÉIS

O imposto de renda tem como fato gerador a disposição de renda, conforme dispositivos citados abaixo, em especial no artigo 43, da Lei, lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966-CTN, e demais legislações, conforme transcrição abaixo:

Lei nº 5.172/66

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

"Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei".

Para Hugo de Brito Machado *“renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CNT adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (...)”*¹.

Conforme lesiona Ricardo Mariz de Oliveira: “acréscimo patrimonial é o próprio objeto da incidência do imposto de renda, segundo a norma complementar definidora do seu fato gerador, de modo que o patrimônio apresenta-se como parte integrante e essencial desta hipótese de incidência tributária, pois é a partir dele que se pode determinar a ocorrência ou não do acréscimo visado pela tributação”².

Diferentemente do que entende o recorrente o conceito de renda e rendimento ou a sua disponibilidade decorre da interpretação fiel aos dispositivos acima citados. Para Hugo de Brito Machado, a renda é definido da seguinte forma:

“Renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CNT adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo (...)”³.

Assim, renda é o acréscimo patrimonial derivado do capital ou do trabalho, podendo ser a soma de ambos. Portanto, para que já incidência do IR tem que haver disponibilidade econômica, que nada mais é do que possibilidade de usar ou dispor de dinheiro ou “coisas” conversíveis. Já a disponibilidade jurídica é a disposição de direito de créditos, ou seja “ter” o direito de forma abstrata.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, página 49.

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29, ed. Malheiros, São Paulo, 2009, pp. 314.

Sobre a “disponibilidade” de renda, Ricardo Mariz ensina que:

“Disponibilidade representa a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender, nos limites da lei reguladora do uso da propriedade de qualquer bem.

Mas também há um consenso jurídico mais específico para o termo, o qual pode ser encontrado no art. 1.228, do código Civil, *in verbis*:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Nesse dispositivo, o verbo “dispor” é usado no sentido de alienação da coisa, aliás, no mesmo sentido em que ele também é empregado em outras normas do código, tais como as do art. 213, 537, 1.335, inciso I, 1.449, inciso II (...)

A disponibilidade, portanto, também implica o poder de alienar o bem a qualquer título.

Contudo, o que mais relevante se pode observar é a que a disponibilidade é um dos atributos da propriedade, tanto quanto os atributos de usar e gozar da coisa de que se é proprietário (...).

Ora sob qualquer ângulo de visão, a disponibilidade a que alude o art. 43 do CTN corresponde aos atributos da propriedade previstos no art. 1.228 da lei civil, que são a possibilidade de alienar a coisa representativa da renda, ou melhor, o objeto do direito em que a renda se constitui (o dinheiro, o título de crédito, outro bem material ou imaterial), ou os direitos de usá-lo e dele gozar, além do direito de defesa do mesmo contra terceiros.⁴ –

Portanto, para que já incidência do IR tem que haver disponibilidade econômica, que nada mais é do que possibilidade de usar ou dispor de dinheiro ou coisas conversíveis, ou a disponibilidade jurídica que é a disposição de direito de créditos, ou seja “ter” o direito de forma abstrata.

Em procedimento fiscalizatório, a autoridade fiscal verificou em consulta aos sistemas Justiça Aberta uma vez que o provimento 24 do Conselho Nacional de Justiça determina que os serviços notariais e de registro devem alimentar aqueles sistemas com dados de produtividade e arrecadação. A divergência então foi apurada com base nos valores informados ao Conselho Nacional de Justiça e os valores declarados na DIRPF 2015 (AC 2014).

Em seu Recurso o Contribuinte alegou o seguinte:

“ (...)

Em breve histórico, no ano-calendário em referência, ao invés de promover a transmissão da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) na modalidade completa, ou seja, utilizando-se de todas as deduções permitidas pela legislação aplicável, o Recorrente apresentou a declaração simplificada, atribuindo às receitas tributáveis apenas uma parcela de todos os rendimentos recebidos, o que equivaleria ao montante tributável pelo IRPF.

O evidente equívoco em que incorreu o Recorrente, porém, não deve afastar seu direito de reduzir eventual saldo do imposto às deduções expressamente permitidas pela Lei, tal como determinava os arts. 75 e 76, do Decreto nº 3.000/99, *in verbis*:

Art. 75. 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:

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, volume 1, 2020, páginas 364/365.

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica:

I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento;

II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;

III - em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 47 e 48.

Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro.

§ 1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte.

§ 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, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência.

§ 3º O Livro Caixa de que trata o parágrafo anterior independe de registro.

O comando normativo em questão não dá margem a outra interpretação, dada a sua precisão e clareza, de modo que, para os rendimentos do trabalho não-assalariado, tal como o exercido pelo Recorrente na condição de titular do Tabelionato de Itapema, há que se considerar a dedução das despesas listadas nos incisos I a III do referido art. 75.

Tais despesas foram devidamente escrituradas pelo Recorrente no seu Livro Caixa para fins de apuração do Imposto de Renda (anexo), e que são comprovadas através dos comprovantes colacionados por amostragem, assim como também através do Livro Caixa da serventia extrajudicial da qual o Recorrente é responsável, também anexo, elaborado nos moldes do art. 546-A do Código de Normas da Corregedoria-Geral da Justiça do Estado de Santa Catarina:

Art. 546-A. A serventia adotará livro-caixa, elaborado a partir das informações do sistema de automação, que conterá:

I – espaço destinado a menção das receitas diárias contendo:

a – data do lançamento;

b – código do ato;

c – descrição do ato;

d – tipo de selo;

e – número do selo;

f – número de protocolo;

g – número e descrição dos recibos emitidos (“RECIBO”, “RECIBO DE ANTECIPAÇÃO DE EMOLUMENTOS” ou “RECIBO COMPLEMENTAR”);

h - número e folha do livro;

i – base legal para o valor;

j – isenção do ato;

k – valor discriminado;

l – ressarcimento de atos gratuitos;

m – ajuda de custo.

II – espaço destinado ao registro de todas as despesas diárias contendo:

a – data do lançamento;

b – descrição detalhada da despesa;

c – espécie e número do documento que comprova a despesa;

d – valor;

III – espaço destinado a totalização das despesas e receitas e transporte dos valores diários ao próximo dia”.

Nesse sentido, cabe transcrever os dispositivos normativos já citados pela decisão de piso, por entender que o único caminho a ser trilhado ao caso concreto, é o mesmo adotado pela conclusão a quo, tendo em vista que, de forma geral, os rendimentos das pessoas físicas estão sujeitos à Declaração de Ajuste Anual nos termos disposto nos artigos 9º a 11º da Lei nº 8.134/1990, a seguir transcritos:

Art. 9º. As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou a restituir.

[...]

Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:

I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e

II - das deduções de que trata o art. 8º.

[...]

Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:

I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);

II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10).

No mesmo sentido dispõe o art. 8º da Lei nº 9.250/95:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a **diferença entre as somas**:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas: (...)

Com isso, os titulares de cartórios podem deduzir despesas de custeio, necessárias à percepção da receita, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.134/90:

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

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

II - os emolumentos pagos a terceiros;

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

Como descrito pela DRJ de origem, o art. 10 da Lei nº 9.250/95 possibilita aos contribuintes fazer a opção por um desconto simplificado **em substituição** a todas as deduções permitidas, correspondente a 20% do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração, conforme abaixo reproduzido:

Art. 10. O contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação, correspondente à dedução de 20% (vinte por cento) do valor dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual, independentemente do montante desses rendimentos, dispensadas a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie, limitada a: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007).

(...)

VIII - R\$ 15.880,89 (quinze mil, oitocentos e oitenta reais e oitenta e nove centavos) para

o ano-calendário de 2014; e

(...)

Parágrafo único. O valor deduzido não poderá ser utilizado para comprovação de acréscimo patrimonial, sendo considerado rendimento consumido.

Portanto, tem-se que duas formas de tributação permitidas ao contribuinte.

A primeira diz respeito à tributação completa, em que a base de cálculo do IRPF no ajuste anual deve corresponder à diferença entre o somatório de todos os rendimentos tributáveis percebidos no ano-calendário e as deduções admitidas na legislação (segundo consta do artigo 10 da Lei nº 8.134/1990 e no art. 8º da Lei nº 9.250/1995, aplicada à época dos fatos geradores).

A segunda é a tributação simplificada, na qual a base de cálculo do IRPF deve corresponder à diferença entre o somatório de todos os rendimentos tributáveis percebidos no ano-calendário e o desconto simplificado previsto no dispositivo legal, cuja utilização implica em renúncia ao direito de utilização das deduções admitidas na legislação (conforme dispõe o artigo 10 da Lei nº 9.250/95, também aplicada na época dos fatos geradores).

Nesse ponto, destaco a análise da DRJ de origem:

“A simples leitura do texto legal já permite constatar que a opção pelo desconto simplificado é faculdade posta à disposição dos contribuintes, que podem aderi-la ou não, segundo a conveniência e circunstâncias de cada um, visto que a escolha por uma sistemática de cálculo ou por outra pode alterar o resultado do exercício e, por conseguinte, do saldo de imposto a pagar ou a restituir apurado.

É por esse motivo, inclusive, que a Receita Federal do Brasil vem disponibilizando uma funcionalidade no programa gerador da declaração do IRPF que permite simular o resultado do ajuste para cada um dos modelos de declaração, antes do seu envio, a fim de possibilitar que os contribuintes comparem e escolham o modelo que lhes convier.

Nos termos da legislação, a opção da impugnante se tornou definitiva em 30/04/2015, ao se encerrar o prazo para entrega da declaração do exercício 2015:

Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014

Art. 71. O contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação, correspondente à dedução de 20% (vinte por cento) rendimentos, dispensadas a comprovação da despesa 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, previstas na legislação tributária, pelo desconto simplificado de 20% (vinte por cento) do valor dos rendimentos tributáveis na declaração, limitado aos valores expressos na tabela constante do Anexo IX a esta Instrução Normativa; e

II - a impossibilidade de utilizar as deduções do imposto apurado relacionadas nos incisos I a VIII do caput do art. 80.

§ 2º O valor utilizado a título de desconto simplificado não justifica variação patrimonial.

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 matéria tributável objeto de lançamento regularmente cientificado ao sujeito passivo.

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) estabelece a inadmissibilidade da apresentação de declaração retificadora durante o procedimento fiscal ou após ciência do lançamento.

Vejamos esse dispositivo:

"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".

Com isso, contribuinte somente pode retificar sua declaração de ajuste anual, fruindo dos benefícios da espontaneidade, previstos no art. 138, do CTN, se não estiver com procedimento fiscal iniciado, o que não se deu no caso presente.

Ademais, essa é a imposição da Súmula CARF nº 33:

Súmula CARF nº 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).

O entendimento da Súmula CARF nº 86, também pode ser aplicado ao caso concreto:

Súmula CARF nº 86: É vedada a retificação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física que tenha por objeto a troca de forma de tributação dos rendimentos após o prazo previsto para a sua entrega.

Nesse sentido, acompanho a decisão de piso.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para não acolher a preliminar arguida, e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha
Relator

Fl. 12 do Acórdão n.º 2301-011.057 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13973.720312/2019-04