



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.729051/2019-22
ACÓRDÃO	2302-004.436 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOAO TEIXEIRA ALVES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2014, 2015

CONHECIMENTO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO E INCONSTITUCIONALIDADE.

Conforme se encontra disposto na Súmula CARF n. 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em face do princípio do não-confisco ou de quaisquer outros princípios ou regras constitucionais.

PROCEDIMENTO FISCAL. VALIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente e não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n. 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual ou do lançamento enquanto ato administrativo.

LANÇAMENTO. VALIDADE.

É de se rejeitar a alegação de nulidade do lançamento quando os fatos que ensejaram o lançamento se encontram minuciosamente descritos e tipificados no Auto de Infração e no Relatório de Verificação Fiscal, tendo os mesmos sido cientificados ao contribuinte.

PROCEDIMENTO FISCAL. VALIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente e não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n. 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual ou do lançamento enquanto ato administrativo.

LANÇAMENTO. VALIDADE.

É de se rejeitar a alegação de nulidade do lançamento quando os fatos que ensejaram o lançamento se encontram minuciosamente descritos e

tipificados no Auto de Infração e no Relatório de Verificação Fiscal, tendo os mesmos sido cientificados ao contribuinte receita e à manutenção da fonte produtora que estejam devidamente comprovadas com documentação hábil e idônea e escrituradas em Livro Caixa.

MULTA DE OFICIO QUALIFICADA.

A imposição da multa qualificada de 150% quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se em hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

CARNÊ-LEÃO. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO. SÚMULA CARF N. 147.

Será aplicada a multa de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal de carnê leão que deixar de ser efetuado ou recolhido de forma insuficiente, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, na parte conhecida, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe parcial provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração referente ao Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), lavrado em decorrência de a fiscalização ter apurado que o contribuinte, Titular cartorário, promoveu deduções indevidas e/ou em valores excessivos no Livro Caixa, relativos ao exercício de sua atividade cartorária, nos anos-calendários de 2014 e 2015.

Quanto à infração apurada “Dedução Indevida de Despesas de Livro Caixa”, o Relatório Fiscal (e-fls. 12/20), conclui que restou *“evidenciado que o contribuinte se utiliza da empresa D A Costa Teixeira e Cia Ltda para contratar serviços de digitalização e cópias (quase que mensalmente) sendo que os valores dispendidos são expressivos e desproporcionais diante do total de despesas mensais do cartório. No entanto, ao analisar estas notas fiscais e também os documentos apresentados pelo contribuinte, verifica-se que não houve a real comprovação do pagamento dessas despesas, ou seja, não há como aferir se a transação comercial entre a pessoa física (Sr. João Teixeira - cartório) e a pessoa jurídica (D A Costa Teixeira e Cia Ltda — empresa de seus familiares) se concretizou através do efetivo pagamento. E, mesmo se houvesse a efetiva transferência, torna-se evidente que os preços dos supostos serviços prestados pela empresa em questão são incompatíveis com a realidade econômica e financeira das empresas”*.

Completa que, *“pelas características das transações havidas, depreende-se que a empresa D A Costa Teixeira e Cia Ltda, que operava sob a égide do CNAE: 8211-3-00 - Serviços combinados de escritório e apoio administrativo”, era na verdade um braço empresarial do cartório que possibilitava a contabilização de notas fiscais de despesas com valores superestimados, no intuito de reduzir a base de cálculo do imposto devido; -Dessa forma, a contabilização de despesas pagas para a empresa terceirizada servia para o deslocamento da base tributária, que passa a ser uma pessoa jurídica e não uma pessoa física, sendo que o grupo familiar continua detentor da receita havida pela prestação dos serviços.”*

Assim, a fiscalização glosou as aludidas despesas informadas junto à empresa D A Costa Teixeira e Cia Ltda dos livros caixas.

Foi aplicada multa de ofício qualificada (no percentual de 150%), haja vista a intenção do contribuinte em proporcionar a redução do pagamento de imposto de renda pessoa física. Também em função da infração ocorrida, foi elaborada a Representação Fiscal para Fins Penais.

Ainda, considerando que para os anos-calendário de 2014 e 2015, o contribuinte teve lançamentos de despesas glosados, o pagamento do carnê-leão realizado à época, foi reavaliado. Em consequência, a fiscalização o lançamento da multa isolada no percentual de 50%, exigida isoladamente sobre o recolhimento que deveria ter sido pago pelo contribuinte devido à nova base de cálculo em função das glosas de despesas advindas da análise dos fatos em cada um dos meses do período fiscalizado (2014 e 2015) e conforme previsto no artigo 44, inciso II alínea "a" da Lei n. 9.430/1996 (com redação dada pelo art. 14 da Lei n. 11.488/2007).

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 1ª Turma da DRJ/REC, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificado do acórdão, o recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo, repisando os argumentos trazidos em sua impugnação, resumido nos seguintes tópicos (e-fls.4351/4377):

II – DO DIREITO.

II.1 – A conduta do Autor-Fiscal em glosar as Notas Fiscais D. A. Costa Teixeira e Cia LTDA, e excluir as despesas do Livro Caixa deste Contribuinte/Impugnante representa conduta arbitrária e ilegal, à luz dos seguintes argumentos:

II.1.1 - Inexistência de poder geral da Administração tributária para desconstituir atos e negócios jurídicos, o que justifica a completa anulação do Auto de Infração;

II.1.2 - A regularidade e licitude do negócio jurídico entabulado entre JOÃO TEIXEIRA ÁLVARES e a empresa D A Costa Teixeira e Cia. LTDA.;

II.1.3 - Excesso Tributário representado pela concomitância da Multa de Ofício e da Multa Isolada, o que desde já justifica a retificação do Auto de Infração;

II.1.4 - A natureza confiscatória da Multa de Ofício, outra justificativa para a retificação do Auto de Infração;

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

1 CONHECIMENTO

Não obstante, não devem ser conhecidas as alegações no sentido do caráter confiscatório da multa de ofício qualificada, bem como da multa isolada, por força da Súmula CARF n. 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo de tais argumentos trazidos nos tópicos “D – DA NATUREZA CONFISCATÓRIA DA MULTA DE OFÍCIO, O QUE JUSTIFICA A ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO” e “E – DA NATUREZA CONFISCATÓRIA DA MULTA DE OFÍCIO, O QUE JUSTIFICA A ANULAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO” do Recurso Voluntário.

2 PRELIMINAR E MÉRITO

O Recorrente repisa idênticos argumentos àqueles veiculados em sua Impugnação.

Não obstante, entendo que a decisão de piso mostra-se escoreita. Adoto os fundamentos ali expostos com razões de decidir do presente voto quanto ao ponto, mediante a reprodução do seguinte trecho (art. 114, §12, do RICARF):

Da Nulidade do Lançamento e Do cerceamento do Direito de Defesa.

6. O impugnante pleiteia a nulidade do Auto de Infração dizendo que a conduta do auditor fiscal violou o princípio da Legalidade ao desconsiderar o negócio jurídico praticado imputando-lhe a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo sem estar pautado em lei ordinária regulamentadora do parágrafo único do art. 116 do CTN. Pede ainda a anulação alegando: excesso tributário na concomitância da Multa de ofício com a multa isolada, na cobrança da multa isolada no patamar de 50%, pois possui natureza de confisco e na cobrança da multa de ofício no patamar de 150%, pois tem natureza de confisco.

7. Quanto à arguição de nulidade do lançamento, observe-se que, de acordo com o art. 59, do Decreto nº 70.235/1972, que rege o processo administrativo fiscal de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal que possui status de lei, só se caracteriza a nulidade do lançamento se o ato for praticado por agente incompetente – inciso I, uma vez que a hipótese do inciso II do mesmo artigo, relativa a cerceamento do direito de defesa, alcança apenas os despachos e decisões, quando proferidos com inobservância do contraditório e da ampla defesa.

Decreto nº 70.235/1972:

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.

7.1. Outras incorreções ou omissões porventura existentes podem ser sanadas, se for o caso, nos termos do art. 60 do mesmo diploma legal, in verbis:

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.

7.2. Convém salientar que a ação fiscal constitui fase de natureza inquisitória, não cabendo falar em cerceamento do direito de defesa durante a etapa de lançamento do crédito tributário. Na dicção do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972, “a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”, trata-se de momento em que poderá ser exercido plenamente o direito à ampla defesa, no qual serão considerados os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e as provas apresentadas.

7.3. Observe-se o caput art. 19 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.138-35, de 24 de agosto de 2001:

“Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)” (grifos acrescidos)7.4. Da leitura das disposições supra, observa-se que o lançamento de ofício tem início com intimação do interessado para prestar esclarecimentos ou para efetuar o recolhimento do imposto devido. Assim, evidencia-se que, além de inseridas em fase de natureza inquisitória, as intimações para esclarecimentos prévios não são de caráter obrigatório.

8. Registre-se que o lançamento foi efetuado por autoridade competente e observou os requisitos contidos no Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, especificando sujeito passivo, enquadramento legal, fato gerador da obrigação, matéria tributável, cálculo do montante devido, penalidade aplicada e prazo para recolhimento ou impugnação, com indicação de cargo e número de matrícula do autuante.

8.1. Dessa maneira, evidencia-se que foram oferecidas condições para que o impugnante identificasse os fundamentos da autuação realizada, propiciando-lhe todos os meios para manifestar suas razões de defesa. Não há que se falar em ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa. As infrações serão analisadas mais adiante em conjunto com as provas que lhe deram suporte.

9. O auto de infração e o Relatório de Verificação Fiscal, que é parte integrante do auto, trazem um relato minucioso, claro e completo da descrição dos fatos, dos procedimentos fiscais adotados, das verificações efetuadas, das conclusões obtidas, do critério utilizado, do enquadramento legal aplicado e dos documentos e demonstrativos que dão suporte à autuação.

Não houve ofensa aos princípios da legalidade. Neste momento cabe ao contribuinte demonstrar através de documentação hábil e idônea que as infrações a legislação tributária não ocorreram.

9.1. Verificando a ocorrência de infrações à legislação tributária o Auditor Fiscal teve que realizar o lançamento, pois se trata de atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 37 da Constituição Federal e art. 142 do CTN).

10. Também não se cuida da chamada norma geral antielisiva, de eficácia e aplicação limitadas, veiculada pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN. De se notar que a autoridade fiscal, em momento algum, utiliza o comando do CTN como fundamento para a autuação, razão pela qual não pode prosperar, neste ponto, a alegação da Recorrente.

11. De qualquer forma, ainda que assim não fosse, à época, como já estava em vigor o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, ato normativo com força de lei ordinária que ao regular o processo administrativo fiscal, garante a observância aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, a norma do Parágrafo único do art. 116 do CTN era plenamente válida, vigente e eficaz.

12. Essa interpretação coaduna-se perfeitamente com a recente jurisprudência administrativa, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, tendo em conta o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a práticas abusivas em defesa dos valores da boa-fé e da função social do contrato, conforme brilhantemente exposto no voto do Ilmo. Conselheiro Marcelo Cuba Neto, nº Acórdão nº 1201-001.136, verbis:

(...)

13. Portanto, a autoridade administrativa deve desconsiderar atos ou negócios jurídicos sempre que comprovadamente praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos estabelecidos na lei reguladora do processo administrativo fiscal.

14. Entretanto, a presente exigência se fez sob a acusação de planejamento tributário abusivo, tendo em vista contabilização de despesas pagas para a empresa terceirizada servia para o deslocamento da base tributária, que passa a ser uma pessoa jurídica e não uma pessoa física, sendo que o grupo familiar continua detentor da receita havida pela prestação dos serviços. O titular de cartório é tributado segundo a legislação para Pessoas Físicas e não segundo a legislação referente às Pessoas Jurídicas de acordo com a lei. Esse deslocamento da base de cálculo tinha como objetivo a redução do imposto devido pela pessoa física, aumentando consideravelmente suas despesas dedutíveis na atividade cartorária. Não foi feita menção ao Parágrafo único do art. 116 do CTN. concomitância- multa isolada e de ofício.

15. Não houve desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, mas de seus efeitos fiscais devido à forma de organização adotada pelos envolvidos.

16. Não há, portanto, que se falar em nulidade.

16.1. A concomitância da multa de ofício com a multa isolada, a cobrança da multa isolada no patamar de 50% e a cobrança da multa ofício no patamar de 150% serão analisados adiante.

Da Glosa do Livro Caixa.

17. Inicialmente, cumpre esclarecer que há previsão legal para que o contribuinte, que percebe rendimentos do trabalho não-assalariado, deduza da receita decorrente de sua atividade as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita, além de outras despesas, conforme os artigos 75 e 76 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), 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 (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):

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 (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 1º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 34):

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 (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º).

§ 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 (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 2º).

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

(...)

17.1. Pela leitura dos dispositivos acima transcritos, fica claro que podem ser deduzidas, além das despesas com remuneração e encargos pagos a terceiros com vínculo empregatício e os emolumentos pagos a terceiros, as despesas de custeio da atividade, entendidas como aquelas necessárias à percepção da renda e à manutenção da fonte produtora.

Contudo, somente podem ser deduzidas a título de Livro Caixa as despesas que, além de satisfazerem as condições impostas na legislação, forem objeto de comprovação documental.

Em suma, deve-se ter presente, preliminarmente, os três requisitos cumulativos para a dedutibilidade das despesas referidas:

- a) devem ser necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora;
- b) devem estar escrituradas em Livro Caixa;
- c) devem ser comprovadas mediante documentação idônea.

17.2. Então, as despesas pleiteadas pelo sujeito passivo, mesmo que consideradas, em tese, dedutíveis, devem ser comprovadas, mediante documentação hábil e idônea, como determina o art. 73 do já citado RIR/1999, verbis:

Art. 73. Todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 3º).

(...)18. O impugnante diz que a empresa D. A Costa Teixeira foi constituída vários anos antes de entabular qualquer negócio jurídico com ele, pois atuava no ramo farmacêutico e os sócios procuraram outro ramo de atividade, que surgiu com a edição da Resolução 9 do Conselho Nacional de Justiça, que consistia no arquivamento, fotocópia e digitalização de documentos e procedeu a terceirização dos serviços, pois não possui conhecimento técnico para realizar digitalização de documentos.

19. O contribuinte se utilizou da empresa D A Costa Teixeira e Cia Ltda para contratar serviços de digitalização e cópias (quase que mensalmente) sendo que os valores dispendidos são expressivos e desproporcionais diante do total de despesas mensais do cartório. Ao analisar as notas fiscais e também os documentos apresentados pelo contribuinte, verifica-se que não houve a real comprovação do pagamento dessas despesas, ou seja, não há como aferir se a transação comercial entre a pessoa física (Sr. João Teixeira - cartório) e a pessoa jurídica (D A Costa Teixeira e Cia Ltda — empresa de seus familiares) se concretizou através do efetivo pagamento. E, mesmo se houvesse a efetiva transferência, torna-se evidente que os preços dos supostos serviços prestados pela empresa em questão são incompatíveis com a realidade econômica e financeira das empresas.

20. Mesmo envolvendo somas elevadas de despesas mensais, não existe um contrato de prestação de serviços entre o cartório e a empresa D A Costa Teixeira e Cia Ltda. Isso, aliado ao fato de que trabalhos relacionados à atividade fim estarem sendo terceirizados(segundo o contribuinte), denota uma certa confusão laboral entre o cartório e a empresa terceira, além de trazer um risco indesejável de se alterar substancialmente o fluxo e o ritmo dos trabalhos diários no cartório. Pelas características das transações havidas, depreende-se que a empresa D A Costa Teixeira e Cia Ltda, que operava sob a égide do CNAE: 8211-3-00 -"Serviços combinados de escritório e apoio administrativo", era na verdade um braço empresarial do cartório que possibilitava a contabilização de notas fiscais de despesas com valores superestimados, no intuito de reduzir a base de cálculo do imposto devido.

21. A contabilização de despesas pagas para a empresa terceirizada servia para o deslocamento da base tributária, que passa a ser uma pessoa jurídica e não uma pessoa física, sendo que o grupo familiar continua detentor da receita havida pela prestação dos serviços.

Saliente-se que o titular de cartório é tributado segundo a legislação para Pessoas Físicas e não segundo a legislação referente às Pessoas Jurídicas de acordo com a lei. Em tese, esse deslocamento da base de cálculo tinha como objetivo a redução do imposto devido pela pessoa física, aumentando consideravelmente suas despesas dedutíveis na atividade cartorária.

22. Quando se analisa a numeração das notas fiscais emitidas (de 90 a 130 - menos a NF 113), vê-se que foram destinadas, nestes dois anos, apenas para o referido cartório. Tal fato também se traduz em evidência que demonstra a inexistência de independência gerencial e financeira da empresa familiar em relação ao cartório do contribuinte e ainda, que tal empresa foi criada também com o intuito de se obter vantagem tributária para a pessoa física através do deslocamento da base de cálculo do imposto para a pessoa jurídica.

23. Esses lançamentos de despesas com a empresa terceirizada D A Costa Teixeira e Cia Ltda nos Livros caixa de 2014 e 2015 do cartório, se configuram como um planejamento tributário abusivo. Existia um forte e estreito vínculo de dependência entre o contratante -pessoa física (Sr. João Teixeira - cartório) e a empresa fornecedora dos serviços - (D A Costa Teixeira e Cia Ltda — empresa de seus familiares). Os familiares proprietários da empresa eram também funcionários do cartório.

24. Diante de tudo que foi exposto entendemos que não assiste razão ao impugnante e a infração deve ser mantida.

Da Multa de Ofício Qualificada.

25. A norma legal que estabelece a multa de ofício aplicável nos casos em que restar evidenciado o intuito de dolo e fraude é o artigo 44, § 1º, da Lei 9.430/96, transcrito abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)(...)§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)26. Já os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim definem: (...)

26.1. Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/9. Excepciona a regra a comprovação pela autoridade lançadora da conduta dolosa do contribuinte no cometimento da infração segundo as definições da Lei 4.502/64.

27. O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

28. Tendo em vista a intenção do contribuinte em proporcionar a redução do pagamento de imposto de renda pessoa física, utilizando-se de um planejamento tributário abusivo, conforme já descrito nos itens 19 a 23, resta, portanto, demonstrado que a qualificação da multa se faz necessária em função da constatação, durante o procedimento fiscal, de prática de ação tendente a modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, para fins de fugir da tributação. Temos presentes os elementos intelectual e volitivo. O resultado das práticas é a redução total do imposto devido, de forma fraudulenta.

Estando perfeitamente caracterizadas as hipóteses previstas nos arts. 71, I, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 e 2º da Lei nº 8.137/1990.

29. Deve, portanto, ser mantida a qualificação da multa de ofício.

3 RETROATIVIDADE BENIGNA

Entretanto, apesar da impropriedade dos argumentos levantados pela recorrente quanto à multa qualificada, verifica-se que o art. 44 da Lei n. 9.430/96 foi alterado pelo art. 8º da Lei n. 14.689/23, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Como se vê, a alteração legislativa promovida estabelece que a multa qualificada deverá ser lançada no montante de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa de 150% passa a ser aplicável apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É nesse sentido o que determina, inclusive, o Parecer SEI n. 3950/2023/MF.

Deste modo, deve-se aplicar a retroação da multa da Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo-a ao percentual de 100% (cem por cento).

4 CONCOMITÂNCIA DE MULTAS

Impende esclarecer que, no presente auto de infração não houve a aplicação de multa de mora, mas sim de multa de ofício qualificada e a multa isolada.

No que tange à alegação relativa à impossibilidade da concomitância de multas, aplico a Súmula CARF n. 147:

Súmula CARF nº 147

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Deste modo, sendo os fatos geradores posteriores à 2007, impõe-se a exigência da multa isolada (art. 44, inc. II, alínea “a”, da Lei n. 9.430, de 1996), concomitantemente com a multa de ofício proporcional (no caso, qualificada), esta, por sua vez, acompanhada do imposto apurado em decorrência da glosa das deduções indêvidas. Portanto, deve ser mantida a exigência concomitante das duas multas.

5 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da alegação de caráter confiscatório das multas aplicadas, rejeitar a preliminar e dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100% (cem por cento).

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo