



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10680.720599/2009-90
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2202-007.454 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de outubro de 2020
Recorrente ANSELMO LAGE NICOLI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

GANHO DE CAPITAL.

Sujeita-se ao pagamento do imposto de renda, com tributação em separado, a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Constatada a omissão de rendimentos, mantém-se o lançamento do imposto de renda decorrente, com os acréscimos e as penalidades legais.

DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO TRANSMITIDA COM INFORMAÇÃO PARCIAL. INEXISTÊNCIA DE RETIFICAÇÃO COM INFORMAÇÃO CORRETA DO VALOR INTEGRAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CARACTERIZADA. MULTA DE MORA DEVIDA.

É cabível a exigência da multa de mora quando ocorre o recolhimento extemporâneo de tributo e não resta caracterizada a denúncia espontânea. A denúncia espontânea não se caracteriza quando há declaração transmitida com informação parcial do imposto devido e não ocorre a retificação da declaração.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA APLICADA ISOLADAMENTE DO CARNÊ-LEÃO. CONCOMITÂNCIA. FATOS GERADORES ANTERIORES A VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA 351/2007. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 147.

No tocante aos fatos geradores, para o período anterior a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, a concomitância da aplicação da multa aplicada isoladamente e da multa de ofício não se afigura legítima quando incidente sobre uma mesma base de cálculo.

Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 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%). Súmula CARF n.º 147.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício nos anos-calendário de 2005 e 2006, vencidos os conselheiros Mário Hermes Soares Campos, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson, que deram provimento parcial em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 474/485), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 456/462), proferida em sessão de 14/12/2011, consubstanciada no Acórdão n.º 02-36.700, da 9.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ/BHE), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação (e-fls. 365/377), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

GANHO DE CAPITAL.

Sujeita-se ao pagamento do imposto de renda, com tributação em separado, a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Constatada a omissão de rendimentos, mantém-se o lançamento do imposto de renda decorrente, com os acréscimos e as penalidades legais.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE CARNÊ LEÃO.

Relativamente aos rendimentos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1997, é cabível a exigência da multa isolada no percentual de 50%, incidente sobre o valor do imposto mensal devido a título de carnê-leão e não recolhido.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA.

É cabível a exigência da multa de mora quando ocorre o recolhimento extemporâneo de tributo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005, 2006, 2007, com auto de infração juntamente com as peças integrativas (e-fls. 2/23; 361) e Relatório Fiscal devidamente lavrado (e-fls. 24/38), tendo o contribuinte sido notificado em 01/04/2009 (e-fl. 361), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irrisignação, pelo que passo a adotá-lo:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração acostado às fls. 03/33, relativo ao imposto de renda pessoa física (IRPF) dos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, exercícios 2006, 2007 e 2008, que lhe exige crédito tributário no valor total de R\$ 85.936,46, distribuídos da seguinte forma:

| | |
|--|---------------|
| - Imposto Suplementar | R\$ 35.237,42 |
| - Multa de ofício | R\$ 26.427,99 |
| - Juros de mora (calculado até 27/02/2009) | R\$ 9.633,60 |
| - Multa exigida isoladamente | R\$ 14.637,45 |
| - Total | R\$ 85.936,46 |

Segundo Termo de Verificação Fiscal de fls. 24/33, o contribuinte incorreu nas seguintes infrações:

I – Falta de recolhimento de imposto sobre ganho de capital (vencimento mensal), visto que o contribuinte, ao recolher o imposto correspondente a essa operação, não recolheu a multa de mora devida e isso implicou o pagamento a menor, proporcionalmente, de todas as parcelas que compõem o crédito tributário (principal, multa e juros). Desse modo, foi recolhido imposto (principal) menor conforme valores abaixo discriminados:

| Mês | Imposto não recolhido |
|---------|-----------------------|
| 09/2005 | 9.038,69 |
| 03/2006 | 74,10 |
| 05/2006 | 149,46 |
| 06/2006 | 44,70 |
| 07/2006 | 93,55 |
| 08/2006 | 173,03 |
| 10/2006 | 389,75 |
| 11/2006 | 317,84 |
| 01/2007 | 786,77 |
| 02/2007 | 448,56 |
| 03/2007 | 634,21 |
| 04/2007 | 585,53 |
| 05/2007 | 684,20 |
| 07/2007 | 1.505,65 |
| 08/2007 | 820,15 |
| 10/2007 | 496,52 |
| Total | 16.242,71 |

II – Omissão de rendimentos referentes a juros recebidos de pessoa física (vencimento anual), definidos no mesmo percentual pago pela Caderneta de Poupança. Informa a autoridade fiscal que esses juros foram pagos pelo Sr. Marlúcio [adquirente] e não compõem o valor da alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, mediante o recolhimento mensal obrigatório e estavam sujeitos ao ajuste na declaração anual do contribuinte.

| Ano-calendário | Rendimento Omitido | Carnê-leão deduzido | Imposto Lançado |
|----------------|--------------------|---------------------|-----------------|
| 2005 | 35.961,95 | 3.028,34 | 3.388,99 |
| 2006 | 82.009,50 | 5.613,19 | 15.015,71 |
| 2007 | 3.946,55 | 495,29 | 590,01 |
| | | Total | 18.994,71 |

III – Multa isolada pelo não recolhimento de carnê-leão, devido em função dos juros recebidos de pessoas físicas:

| Ano-Calendário | Multa Isolada |
|----------------|---------------|
| 2005 | 2.732,56 |
| 2006 | 8.402,98 |
| 2007 | 3.501,91 |
| Total | 14.637,45 |

Esclarece a autoridade lançadora que o Contribuinte foi selecionado para fiscalização em razão de ter efetuado pagamento de tributo em atraso sem o recolhimento da multa de mora devida.

Registra que, cientificado do início do procedimento fiscal, o contribuinte, por meio do Termo de Resposta e diversos documentos (fls. 54/207), informou que vendeu a totalidade das 10.000 quotas da empresa CLEANBRAZIL L T M por R\$ 2.100.000,00 (dois milhões e cem mil reais) ao Sr. Marlúcio de Moraes Tavares [adquirente], CPF 484.092.946-72 e que o pagamento foi efetuado de forma parcelada, sendo uma entrada de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) e 32 parcelas mensais e consecutivas de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) cada, com vencimentos a partir de 30 de setembro de 2005, corrigidas mensalmente pelo índice da poupança.

Relata que, conforme esclarecimentos prestados pelo contribuinte, foi recolhido em 28/12/2007 o imposto de renda sobre o ganho de capital apurado, sem a multa de mora devida, porque este se valeu do instituto da denúncia espontânea, prevista art. 138 do Código Tributário Nacional.

Salienta a informação prestada pelo contribuinte no sentido de que, em momento posterior, por ter constatado erros na apuração e no recolhimento do IR realizado, já que os juros relativos à atualização das parcelas mensais haviam sido tributados como se fossem ganho de capital, quando deveriam ter sido tributados através da sistemática do carnê-leão, refez todos os cálculos, tendo promovido, em 03/10/2008, o recolhimento da diferença apurada.

Todos os demais procedimentos fiscais adotados, bem como as verificações/análises/conclusões encontram-se detalhadamente relatadas no Termo de Verificação Fiscal mencionado.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

Cientificado pessoalmente do lançamento, o contribuinte apresenta a impugnação de fls. 365/377, subscrita por procuradores e instruída com os documentos de fls. 390/454, onde aduz, em síntese, o que se segue.

Sustenta que o valor lançado deve-se à recomposição dos cálculos com a imputação da multa de mora sobre valores recolhidos sob o benefício de denúncia espontânea.

Salienta que faz jus ao não pagamento de multa de mora sobre o imposto de renda decorrente de ganho de capital, porque efetuou seu recolhimento, acrescido de juros moratórios, no montante de R\$ 357.213,87 (trezentos e cinquenta e sete mil, duzentos e treze reais e trinta e sete centavos), antes de iniciado qualquer procedimento fiscal.

Colaciona doutrina e ementas de julgados administrativos e judiciais para justificar a tese de que, sendo a multa moratória penalidade decorrente do descumprimento de obrigação tributária no vencimento, não cabe à autoridade administrativa reduzir o alcance da norma legal (art. 138 do CTN) de forma discricionária e injustificada para limitar a exclusão de penalidades.

Insiste que, restando configurada a denúncia espontânea, não poderá haver a exigência de qualquer tipo de multa (moratória e punitiva), sob pena de violação

expressa ao art. 138 do CTN e ao Princípio Constitucional da Vedação ao Confisco (art. 150, IV, da Constituição Federal), devendo ser cancelados os valores exigidos do Impugnante, eis que devidamente recolhido o imposto devido.

Reconhece que o imposto de renda sobre rendimentos recebidos a título de juros remuneratórios deveriam ter sido tributados à medida de seu recebimento, mediante o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão).

Contudo, considerando os créditos e débitos apurados na mesma operação, entendeu que deveria recolher apenas o saldo líquido do IR sobre os juros, nos termos do art. 2.º, inciso II, da IN n.º 600/2005.

Informa que, levando-se em conta a existência, então, de crédito e débitos, promoveu o recálculo do IR, tanto em relação ao ganho de capital, quanto em relação aos juros recebidos, e recolheu, em 03/10/2008, o saldo de IR remanescente de R\$ 13.748,95, que se refere ao imposto devido, juros e multa de mora, como se pode ver pelo documento n.º 04 anexado.

Conclui que toda e qualquer diferença de IR foi apurada e recolhida de acordo com a legislação em vigor, não havendo saldo remanescente a ser apurado, muito menos multa isolada a ser aplicada.

Requer que o lançamento seja julgado improcedente e que seja retificado seu endereço junto à Receita Federal para Rua Victoria n.º 73, Bairro Jardim Canadá, Nova Lima/MG, CEP: 34.000-000.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* é consignado que o auto de infração decorre da falta de recolhimento de imposto sobre ganho de capital, assim como também decorre da omissão de rendimentos a título de juros remuneratórios recebidos de pessoa física e, também, há lançamento pela falta de recolhimento do IRPF sob a forma de carnê-leão.

A decisão recorrida registra que a denúncia espontânea não afasta a incidência da multa de mora (afastaria apenas a multa de ofício, se fosse o caso).

No mais, quanto aos carnês-leão pagos sobre os juros remuneratórios recebidos de pessoa física, a decisão recorrida pondera que a autoridade fiscal registrou, de forma clara, nos itens 35 e 36 do relatório fiscal, bem como nos anexos 3 e 4 do Termo de Verificação Fiscal, que tais pagamentos foram feitos em valores inferiores aos devidos e que foram devidamente considerados no lançamento de ofício, de modo que, na apuração, tanto da omissão de rendimentos, quanto da multa isolada, levou-se em conta os recolhimentos efetuados pelo contribuinte, motivo pelo qual não se pode atribuir-lhe razão ao alegar que não há saldo remanescente de imposto a ser pago, muito menos multa isolada a ser aplicada.

Ao final, consignou-se que julgava improcedente o pedido da impugnação.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário, para fatos geradores de 2005, 2006 e 2007, o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Inexigibilidade da multa de mora em denúncia espontânea; **b)** Da extinção do crédito tributário referente ao imposto de renda incidente sobre juros por compensação e pagamento. Requereu a suspensão da exigibilidade.

Posteriormente, com fulcro nos arts. 145, III, 146 e 149 do CTN, juntou petição requerendo, em suma, o cancelamento do lançamento, reconhecendo-se *ex officio* a ilegalidade da cobrança de multa proporcional (de ofício) no lançamento de ofício (e-fl. 499/507) pelo não pagamento da multa de mora no recolhimento a destempo do imposto. Explica que à hipótese dos autos é recolhimento de imposto após o vencimento, sem o acréscimo de multa de mora e, assim, diz que na época do fato gerador a multa de ofício pelo não pagamento de multa de mora, tal como trata os autos, era exigível, em relação aos fatos geradores objeto do Auto de Infração, mas até 30 de junho de 2006, enquanto vigorou a redação originária do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 (sem as alterações promovidas pela Medida Provisória 303/2006 e pela MP 351/2007, posteriormente convertida na Lei 11.488/2007)¹. Relata que a que MP 303/2006 não foi convertida em Lei, de sorte que vigorou entre 30/06/2006 e 27/10/2006, mas ao seu tempo retirou do texto legal a expressão “após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória” e deve ser aplicada a retroatividade benigna no período anterior. Discorre que, a partir de 27/10/2006, foi restabelecida a redação original do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996. Pontua que, novamente, a partir de 22/01/2007, data de publicação e entrada em vigor da MP 351/2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007, o art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 passou a ter nova redação, que suprimiu a exigência de multa de ofício de 75% nos casos de pagamento a destempo de tributo sem o acréscimo da multa de mora, suprimindo-se o trecho “após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória”, operando-se, novamente, a retroatividade benigna.

No referido petitório requereu que, de ofício, pela retroatividade benigna, fosse afastado o lançamento em relação as competências atuadas com base na redação anterior do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, que previa o lançamento de ofício com multa de 75% nos casos de recolhimento “após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória”, isto é, para as competências 09/2005, 03/2006, 05/2006, 06/2006, 10/2006, 11/2006 e 01/2007. Lado outro, para as competências na qual a redação do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, não contam mais com a expressão “após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória” (competências 07/2006, 08/2006, 02/2007, 03/2007, 04/2007, 05/2007, 07/2007, 08/2007 e 10/2007), requereu a simples aplicação da lei, alegando inexistir fundamento para a exigência de multa proporcional (de ofício) no lançamento de ofício pelo não pagamento da multa de mora no recolhimento a destempo do imposto.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

Por ocasião subsequente a publicação da pauta de julgamento, apresentou memoriais reiterando termos do recurso voluntário e da petição retromencionada.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

¹ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, "pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória", de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte.

Fl. 7 do Acórdão n.º 2202-007.454 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10680.720599/2009-90

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário (e-fls. 474/485) atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 14/02/2012, e-fl. 472, protocolo recursal em 15/03/2012, e-fl. 474, e despacho de encaminhamento, e-fl. 492), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Quanto a petição colacionada posteriormente (e-fl. 499/507), entendo que, em resumo, ela pretende ver aplicada a legislação posta e os eventuais efeitos da retroatividade benigna, pelo que não vejo óbice a apreciação. Ademais, cuidando-se de legislação positivada e de legislação revogada e dos efeitos retroativos, ou não, de norma jurídica, competirá sempre a este Colegiado dizer o direito.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário e da petição mencionada.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo. Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício com exigência de imposto sobre a renda de pessoa física complementar dos anos-calendário 2005, 2006 e 2007 e se refere:

(i) a falta de recolhimento de imposto de renda sobre ganho de capital (recolheu-se valor a menor, ao se efetuar o recolhimento após o vencimento, sem o acréscimo de multa moratória, por conseguinte deixando de recolher a multa de mora, referente ao ganho positivo na alienação de cotas sociais de empresa vendidas/repassadas/transmitidas/cedidas para pessoa física adquirente);

(ii) a omissão de rendimentos referentes aos juros recebidos de pessoa física por força do “financiamento” entre particulares na alienação das cotas sociais mencionadas no ganho de capital sendo o contribuinte credor do comprador e exigindo do devedor juros iguais aos da caderneta de poupança pelo financiamento da compra e venda das cotas sociais referidas, de modo que o financiamento foi remunerado positivamente (com ganho equivalente a taxa da caderneta de poupança) e precisa ter o imposto de renda recolhido (ganho em financiamento); e

(iii) a multa isolada pelo não recolhimento de carnê-leão.

- Ganho de capital: Inexigibilidade da multa de mora por força da denúncia espontânea – alegada extinção do crédito tributário

O recorrente alega que, por força da denúncia espontânea, a multa de mora não era devida, pelo que o lançamento a título de ganho de capital com base em rubricas de “*multa de mora*” não deveria ter sido efetivado. Sustenta, pela ocasião, que já ocorreu a extinção do crédito tributário do ganho de capital, exatamente por força da denúncia espontânea, vez que recolheu o imposto com cálculos que credita corretos, sem a multa de mora.

O relatório fiscal (e-fls. 24/38), por sua vez, em síntese, bem esclarecendo o lançamento contextualiza que:

- a) O recorrente vendeu 10.000 quotas sociais de determinada empresa, em 31/08/2005, para pessoa física adquirente, pelo valor de R\$ 2.100.000,00, apurando ganho positivo de R\$ 2.090.000,00;
- b) A venda foi paga pelo adquirente com uma entrada de R\$ 500.000,00 em 01/09/2005 e um financiamento do restante, sendo este quitado com 32 parcelas mensais e consecutivas de R\$ 50.000,00, com juros equivalente ao índice da caderneta de poupança em cada parcela, sendo a primeira em 30/09/2005;
- c) O recorrente recolheu imposto em 28/12/2007, a título de ganho de capital, não tendo recolhido a multa de mora, sob os auspícios da denúncia espontânea, e tendo recolhido os juros do financiamento com ganho de capital, quando, pela fiscalização, deveriam ter sido oferecidos à tributação nas respectivas declarações de ajuste anual, como rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas e, conseqüentemente, sujeitos à apuração do carnê leão;
- d) O Termo de Início de Procedimento Fiscal se efetivou em 12/09/2008;
- e) Em 03/10/2008, o recorrente alega que recolheu, via carnê-leão, diferenças que ele próprio apurou para os fins da omissão de rendimentos dos juros recebidos sujeitos aos carnê-leão, vez que ele próprio teria constatado erros na apuração e no recolhimento, já que os juros relativos à atualização das parcelas mensais foram tributados como se fossem ganho de capital, quando deveriam ter sido tributados através da sistemática do carnê-leão;
- f) A fiscalização relata que não houve o recolhimento da multa de mora devida em razão do atraso no pagamento do imposto sobre o ganho de capital apurado na venda das quotas da empresa e que o crédito tributário só é extinto se ao principal forem acrescidas, além dos juros moratórios, as penalidades cabíveis, como a multa de mora que não foi recolhida;
- g) A fiscalização relata que, apesar dos recolhimentos efetuados sobre o ganho de capital em 28/12/2007, com o excesso da base de cálculo na qual constavam os juros auferidos do financiamento, o recolhimento teria sido a menor por não ter sido recolhida a multa de mora, sendo diversas parcelas do capital (do ganho de capital) recolhidas com valor menor. Esclarece que, de acordo com o art. 21 da Lei 7.713/88, nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês;
- h) A fiscalização, para exemplificar, consigna que o pagamento a menor de determinado tributo implica o pagamento a menor, proporcionalmente, de todas as parcelas que o compõem e supõe, a título de exemplo, que se um determinado contribuinte estivesse devendo R\$ 1.000,00 (um mil reais) de um tributo qualquer, sendo R\$ 600,00

(seiscentos reais) de principal, R\$ 300,00 (trezentos reais) de multa e R\$ 100,00 (cem reais) de juros, e que ele tivesse feito um pagamento de R\$ 800,00 (oitocentos reais) significa que ele teria pago 80% do montante devido, de modo que na situação descrita a título de exemplo, ele teria quitado R\$ 480,00 (quatrocentos e oitenta reais) referentes ao principal, R\$ 240,00 (duzentos e quarenta reais) à multa e R\$ 80,00 (oitenta reais) aos juros.

Adicionalmente, registro que o ganho de capital só foi declarado pelo contribuinte na Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2008, ano-calendário 2007, de modo antecedente ao início da ação fiscal. A declaração foi em valor parcial (conferir e-fls. 357/358; 351/358; 342/345 e 346/349).

Após estes apontamentos, observo que pela planilha elaborada pela fiscalização (e-fl. 34) o imposto total devido em 28/12/2007 (principal + multa de mora + juros de mora) a título de ganho de capital era de R\$ 375.202,62 sendo que o total de multa de mora neste valor é de R\$ 52.037,83, pelo que o total do imposto devido sem multa de mora (principal + juros de mora) é de R\$ 323.164,79. Lado outro, o contribuinte recolheu, em 28/12/2007, antes do início da ação fiscal, o valor de R\$ 357.136,03, conforme aponta a planilha elaborada pela fiscalização com o rateio deste montante (e-fl. 35). Isto é, se for considerado a não presença de multa de mora nos cálculos, recolheu valor maior antes do início da ação fiscal.

Pois bem. Para solução da lide importa observar o item 1.13 da lista de dispensa de contestar e recorrer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nestes termos:

1.13 - Denúncia espontânea

a) Declaração parcial - Diferença a maior - Multa moratória

REsp 1.149.022/SP (tema nº 385 de recursos repetitivos)

Resumo:

(i) A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente; e

(ii) A denúncia espontânea exclui a multa moratória. Vide Atos Declaratórios nº 08/2011 e nº 04/2011.

Ressalta-se que ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ entendem, de maneira pacífica, que, ainda que se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação, se o crédito não foi previamente declarado pelo contribuinte, mas foi pago, pode-se configurar a denúncia espontânea, desde que ocorram as demais hipóteses do art. 138 do CTN (REsp 1155146/AM, AgRg nos EDcl no Ag 1009777/SP, AgRg no REsp 1046285/MG e AgRg no REsp 1046285/MG). Todavia, isso não afasta a tese firmada no tema nº 61 de recursos repetitivos (REsp's nº 962.379/RS e nº 886.462/RS), no sentido de que "Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos declarados, porém pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral". Vide, ainda, a Súmula 360/STJ.

A par da enunciação transcrita, percebe-se que, no caso concreto, houve declaração parcial e não houve retificação do conteúdo declarado. Desta forma, entendo que não se aplica o Tema Repetitivo 385 que dá origem a dispensa de contestar e recorrer do item 1.13. Ora, ao meu sentir, não resta caracterizada a denúncia espontânea se a declaração (com efeito de

confissão de dívida) não espelha a correção do imposto devido. Faltou no caso concreto a retificação da declaração para se perfectibilizar a denúncia espontânea. A situação, com pequeno distinguish, se assemelha mais ao Tema Repetitivo 61 que dá suporte a Súmula 360/STJ, que reza: *"Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos declarados, porém pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral"*.

Ora, o recolhimento em quase a sua totalidade foi a destempo (em 28/12/2007) considerando a venda parcelada efetivada desde 31/08/2005, ademais a declaração que deveria ter sido feita desde o exercício 2006, ano-calendário 2005, só foi efetivada uma única vez com a transmissão da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2008, ano-calendário 2007, ainda assim de forma parcial (conferir e-fls. 357/358 – 351/358; 342/345 e 346/349).

Aliás, entendo que o ganho de capital declarado parcialmente tem efeito de confissão de dívida e foi declarado a menor para, quiçá, com a devida vênia, por em erro a fiscalização, tanto que, em seguida, foi aberto procedimento fiscal por auditoria em malha, exatamente para averiguar este ponto, ademais a constituição apenas parcial do crédito (pela declaração) poderia ensejar, até mesmo, um posterior pedido de restituição, se vindicado pagamento a maior. Ora, ainda que se trate de uma ficha (“ficha de ganho de capital”), sendo o ganho de capital um rendimento sujeito a tributação exclusiva, em separado do ajuste anual, ele compõe a Declaração de Ajuste Anual (DAA), a qual tem efeito confessório como um todo, sendo documento fiscal único que inclui os seus anexos, a exemplo da ficha da “atividade rural”. Neste sentido, era necessário corrigir a declaração para a denúncia espontânea se aperfeiçoar sem tentativa de por em erro a fiscalização ou os sistemas informatizados da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil quanto ao entendimento do conteúdo econômico (efetivo valor e contexto da venda das quotas sociais). Ao meu sentir, trata-se de questão intransponível, sem a qual não posso reconhecer a denúncia espontânea.

Veja-se, por fim, que o entendimento do STJ e da dispensa de contestar e recorrer da PGFN fala em retificação da declaração parcial e é exatamente a ausência da retificação do declarado parcialmente que ocorre nestes autos.

Neste contexto, em que a denúncia espontânea não se sustenta, não resta afastada a necessidade de recolhimento da multa de mora e não se pode concordar que o crédito estivesse extinto, pois faltava o recolhimento da multa de mora na forma apurada pela fiscalização.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Ganho de capital: Da proibição do lançamento da multa de ofício de 75%

O recorrente adicionalmente argumenta que é ilegal a cobrança de multa proporcional (de ofício) de 75% no lançamento de ofício pelo não pagamento da multa de mora no recolhimento a destempo do imposto.

Argumenta que a hipótese dos autos é recolhimento de imposto após o vencimento, sem o acréscimo de multa de mora e, assim, diz que na época do fato gerador a multa de ofício pelo não pagamento de multa de mora, tal como trata os autos, era exigível, em relação aos fatos geradores objeto do Auto de Infração, mas até 30 de junho de 2006, enquanto vigorou a redação originária do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996 (sem as alterações promovidas

pela Medida Provisória 303/2006 e pela MP 351/2007, posteriormente convertida na Lei 11.488/2007)². Relata que a que MP 303/2006 não foi convertida em Lei, de sorte que vigorou entre 30/06/2006 e 27/10/2006, mas ao seu tempo retirou do texto legal a expressão “após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória” e deve ser aplicada a retroatividade benigna no período anterior. Discorre que, a partir de 27/10/2006, foi restabelecida a redação original do art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996. Pontua que, novamente, a partir de 22/01/2007, data de publicação e entrada em vigor da MP 351/2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007, o art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 passou a ter nova redação, que suprimiu a exigência de multa de ofício de 75% nos casos de pagamento a destempo de tributo sem o acréscimo da multa de mora, suprimindo-se o trecho “após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória”, operando-se, novamente, a retroatividade benigna.

No referido petição requereu que, de ofício, pela retroatividade benigna, fosse afastado o lançamento em relação as competências autuadas com base na redação anterior do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, que previa o lançamento de ofício com multa de 75% nos casos de recolhimento “*após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória*”, isto é, para as competências 09/2005, 03/2006, 05/2006, 06/2006, 10/2006, 11/2006 e 01/2007. Lado outro, para as competências na qual a redação do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, não contam mais com a expressão “*após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória*” (competências 07/2006, 08/2006, 02/2007, 03/2007, 04/2007, 05/2007, 07/2007, 08/2007 e 10/2007), requereu a simples aplicação da lei, alegando inexistir fundamento para a exigência de multa proporcional (de ofício) de 75% no lançamento de ofício pelo não pagamento da multa de mora no recolhimento a destempo do imposto.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente. Ora, como não se caracterizou a denúncia espontânea, tendo havido lançamento de ofício, aplica-se indistintamente a multa de ofício de 75% sobre o valor lançado, ainda que o montante apurado no lançamento seja uma parcela decotada do débito que está relacionada com a multa de mora pelo atraso, considerando que o débito extemporâneo foi recolhido a menor. Ora, a mudança legislativa não proibiu a incidência da multa de ofício de 75% do lançamento de ofício sobre o montante apurado, ainda que este montante seja de multa de mora.

Ademais, em verdade, com o rateio do valor pago na forma da planilha elaborada pela fiscalização (e-fls. 35), apesar de se falar que “*o montante apurado seja uma parcela decotada do débito que está relacionada com a multa de mora pelo atraso, considerando que o débito extemporâneo foi recolhido a menor*”, tem-se, a partir do rateio do valor recolhido, que foi considerado pagamento a menor, que, em alguns casos, em razão do rateio surge valor principal não recolhido compondo o lançamento (conferir e-fls. 35, coluna “*Principal Não Recolhido (R\$)*”). Aliás, essa técnica do lançamento guarda sintonia com a regularidade do procedimento fiscal.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

² Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, "pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória", de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte.

- Omissão de rendimentos referentes aos juros recebidos

Para o capítulo do lançamento referente a omissão de rendimentos referentes aos juros recebidos entendo que o contribuinte não inovou na argumentação, de modo que o lançamento é regular, sendo válidas as conclusões já tecidas neste voto que afasta a tese de denúncia espontânea, pois, aqui, também, não houve uma declaração correta ou a apresentação de uma declaração retificada que compusesse de forma correta a tributação e o conteúdo econômico ocorrido, além do mais, igualmente, são válidos os argumentos já apresentados quanto a aplicação da multa de ofício de 75%.

De mais a mais, adoto o seguinte trecho da decisão de piso, com fulcro no § 1.º do art. 50, da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

No que concerne aos carnês-leão pagos sobre os juros remuneratórios recebidos de pessoa física, a autoridade fiscal registrou, de forma clara, nos itens 35 e 36 de seu relatório (fl. 31 dos autos), bem como nos anexos 3 e 4 do Termo de Verificação Fiscal, que tais pagamentos foram feitos em valores inferiores aos devidos e que foram devidamente considerados no lançamento de ofício.

Dessa forma, na apuração, tanto da omissão de rendimentos, quanto da multa isolada, levou-se em conta os recolhimentos efetuados pelo contribuinte, motivo pelo qual não se pode atribuir-lhe razão ao alegar que não há saldo remanescente (...).

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Multa isolada pelo não recolhimento de carnê-leão

Em continuidade, observo que os fatos geradores são de 2005, 2006 e 2007, de modo que, tendo ocorrido alteração legislativa, bem como existindo a Súmula CARF n.º 147, que deve ser observada por este Colegiado, passo a enfrentar este capítulo sob esta vestimenta.

Pois bem. O lançamento neste ponto deve persistir apenas parcialmente. Explico.

Veja-se, até a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, não tínhamos previsão legal para a incidência cumulativa das penalidades da Multa de Ofício Isolada por não recolhimento do carnê-leão com Multa de Ofício de 75% do imposto suplementar. Não é caso de aplicação de retroatividade benigna, mas, sim, de não aplicação da cumulação por inexistir previsão normativa à época dos fatos geradores de 2005 (09/2005) e de 2006 (03/2006, 05/2006, 06/2006, 07/2006, 08/2006, 10/2006, 11/2006). O crédito lançado, lado outro, persiste para as competências de 2007 (01/2007, 02/2007, 03/2007, 04/2007, 05/2007, 07/2007, 08/2007, 10/2007).

Este entendimento resta espelhado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa que transcrevo, *litteris*:

Acórdão 9202-007.625 (26/02/2019)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Exercício: 2003

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – BASE DE CÁLCULO IDÊNTICA.

Antes da alteração introduzida pela Lei n.º 11.488, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, era indevida a exigência da penalidade isolada pela falta de recolhimento do

IRPF devido a título de carnê-leão, cumulada multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos no ajuste anual.

Além do mais, adotei a referida tese nos Acórdãos ns.º 2202-005.339, julgado em 06/08/2019, e 2202-005.506, julgado em 11/09/2019, ambos de minha relatoria, neste Colegiado, em decisões unânimes.

A controvérsia exsurgiu por força da pretérita redação do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com redação anterior a Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, haja vista que prescrevia normativamente a incidência de multa de 75% “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” e, por sua vez, a norma de complementação de sentido do § 1.º do mesmo dispositivo rezava que a sobredita multa poderia ser exigida “juntamente com o tributo” ou “isoladamente”. Entendendo-se, dessarte, que aplicava-se uma ou outra.

Veja-se, em sentido oposto, que, na égide da nova legislação, tem-se uma modificação estruturante na norma onde passou-se a prever uma multa de 75% pela “falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata” (inciso I, art. 44, Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007) e outra de 50%, “exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal” que “deixar de ser efetuado”, “ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste” (inciso II, alínea “a”, art. 44, Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007).

Demais disto, a temática resta sumulada neste Egrégio Conselho, a teor da Súmula CARF n.º 147, que decorreu dos Acórdãos Precedentes ns.º 2401-005.139, 2202-004.088, 2301-005.113, 2201-002.719 e 9202-004.365, nestes termos:

Súmula CARF n.º 147: “Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 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%).”

Veja-se que os anos-calendário do lançamento de 2005 e de 2006 se enquadram no contexto da Súmula CARF n.º 147, enquanto o lançamento de 2007 permanece hígido e regular.

Sendo assim, com parcial razão o recorrente neste capítulo, pelo que deve se afastar do lançamento a multa isolada das competências 2005 e 2006.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço do recurso e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para excluir do lançamento a multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício nos anos-calendário de 2005 e 2006. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para afastar a multa isolada aplicada em concomitância com a multa de ofício nos anos-calendário de 2005 e 2006.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros