



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.723323/2016-53
ACÓRDÃO	2201-012.395 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RODRIGO TIMOTHEO TABORDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não restando comprovada a incompetência do autuante nem a ocorrência de preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento.

AFRONTA À VEDAÇÃO DO CONFISCO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

Falece o Conselho Administrativo de Recursos Fiscal de competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA ISOLADA. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 147.

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%).

LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO.

Podem ser dedutíveis, a título de despesas de livro caixa, a remuneração paga a terceiros, com vínculo empregatício e os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários, os emolumentos e as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

LIVRO CAIXA. DESPESAS COM FOLHA DE PAGAMENTO.

A dedução referente à folha de pagamento deverá ser escriturada por seu valor líquido, ou seja, a quantia efetivamente desembolsada. Os valores descontados dos empregados, como imposto de renda na fonte e contribuição previdenciária, deverão ser escriturados como despesa no mês de seu efetivo recolhimento.

LIVRO CAIXA DESPESAS DE LOCOMOÇÃO, COMBUSTÍVEL E TRANSPORTE.

As despesas de locomoção, combustível e transporte não são dedutíveis, exceto no caso de representante comercial autônomo.

LIVRO CAIXA. DESPESAS SEM COMPROVAÇÃO.

Somente são admissíveis, como dedutíveis, as despesas de livro caixa devidamente comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

MULTA DE OFÍCIO.

A apuração em procedimento de ofício de crédito tributário enseja o lançamento de ofício e a conseqüente imposição de multa de 75%, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, independentemente do motivo determinante da falta, não havendo, no caso específico do contribuinte, previsão legal para a redução da exigência.

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N.º 4.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N.º 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Debora Fofano dos Santos (substituta integral), Fernando Gomes Favacho, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Weber Allak da Silva, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente. Ausente o conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite.

RELATÓRIO

Do lançamento

A autuação (fls. 362-372), com relatório fiscal às fls. 373-374, versa sobre dedução indevida de despesas de livro caixa e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão.

Da Impugnação

O recorrente apresentou Impugnação (fls. 399-417), em 18/11/2016, argumentando em síntese que:

- a) O Fisco deixou de considerar algumas despesas na reconstituição do livro caixa.
 - a.1) Houve equívoco no critério adotado pela fiscalização, que considerou as despesas com folha de pagamento apenas pelo valor líquido da folha, resultante do total das verbas salariais deduzidos os descontos. A parcela dedutível é efetivamente o total dos rendimentos devidos ao trabalhador.
 - a.2) Na reconstituição do Livro Caixa, a fiscalização realizou a glosa das despesas com combustíveis que o contribuinte efetivamente pagou e utilizou na atividade operacional. Entretanto, são gastos essenciais à atividade fim, consistindo em despesas de custeio necessárias a percepção da receita e a manutenção da fonte produtora, devendo ser consideradas dedutíveis.
- b) Não é possível concomitar a cobrança da multa exigida pela falta de recolhimento do carnê-leão com a multa de ofício, visto que ambas as

penalidades têm como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal. A imputabilidade da multa genérica exclui as referidas multas isoladas, sob pena de se impor duplo apenamento sobre um mesmo fato jurídico, o que, com a devida vênia, é rechaçado pelo ordenamento jurídico nacional.

- c) A multa aplicada é confiscatória, vez que excede 30% (trinta por cento) do valor do tributo devido.
- d) Não é possível usar a SELIC como taxa de juros moratórios sobre débitos fiscais, vez que não existe respaldo legal para sua fixação. Ainda, sua aplicação implica em inobservância dos preceitos constitucionais e do limite constitucional das taxas de juros, tornando uma taxa remuneratória critério para aplicação de juros moratórios.

Por fim, requer seja declarada a improcedência do Auto de Infração. Caso o pedido não seja deferido, pede pelo recálculo do auto de infração para correção dos vícios apontados, com o afastamento da multa isolada e da taxa SELIC, e redução da multa de ofício ao patamar proporcional e razoável.

Do Acórdão de Impugnação

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 423-439) pela improcedência da Impugnação e manutenção do crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012

LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO. NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO.

Somente são admissíveis, como dedutíveis, as despesas de livro caixa não vedadas por lei, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora e devidamente comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

LIVRO CAIXA. DESPESAS COM FOLHA DE PAGAMENTO.

A dedução referente à folha de pagamento deverá ser escriturada por seu valor líquido, ou seja, a quantia efetivamente desembolsada. Os valores descontados dos empregados, como imposto de renda na fonte e contribuição previdenciária, deverão ser escriturados como despesa no mês de seu efetivo recolhimento.

LIVRO CAIXA DESPESAS DE LOCOMOÇÃO, COMBUSTÍVEL E TRANSPORTE.

As despesas de locomoção e transporte não são dedutíveis, exceto no caso de representante comercial autônomo.

MULTA DE OFÍCIO.

A apuração em procedimento de ofício de crédito tributário enseja o lançamento de ofício e a conseqüente imposição de multa de 75%, que deverá ser exigida

juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte, independentemente do motivo determinante da falta.

MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO DE CONFISCO.

A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE.

Estando o contribuinte obrigado ao recolhimento do imposto de renda mensal (carnê-leão), o descumprimento desta obrigação tributária impõe a aplicação de multa isolada, incidente sobre o valor do imposto devido, independentemente da exigência da multa de ofício sobre o imposto de renda apurado no lançamento anual (declaração).

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA.

Os débitos, decorrentes de tributos, não pagos nos prazos previstos pela legislação específica, são acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês do pagamento, não havendo previsão legal para que seja afastada a sua incidência.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte, intimado da decisão de primeira instância em 17/10/2017 (fls. 442), apresentou recurso voluntário (fls. 445-472), em 16/11/2017, reiterando os argumentos da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre dedução indevida de despesas de livro caixa e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão.

Tendo em vista que a Recorrente aduz em recurso os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação recorrido, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

Livro Caixa

A dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa encontra amparo nº art. 6º, incisos e parágrafos, da Lei nº 8.134, de 27/12/1990. Rezam os referidos dispositivos legais:

“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 artigo 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

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.

§1º O disposto neste artigo não se aplica:

a) a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995);

b) a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo (redação dada pelo art. 34 da Lei nº 9.250, de 1995);

c) em relação aos rendimentos a que se referem os arts. 9º e 10 da Lei nº 7.713, de 1988.

§ 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.”

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, identificam-se três grupos diferenciados de despesas passíveis de dedução: a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício; os emolumentos pagos a terceiros; e as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

Constituem despesas dedutíveis enquadráveis no primeiro grupo a “remuneração paga a terceiros”, assim entendido o salário pago pelo empregador ao empregado, de forma regular, em retribuição a trabalho prestado, bem como os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários, desde que haja vínculo empregatício entre eles (inciso I). Nesse sentido, tudo quanto possa ser considerado como integrante da remuneração do empregado e decorra de lei ou de acordo ou convenção coletiva de trabalho constitui despesa dedutível do livro caixa.

O segundo grupo, “emolumentos pagos a terceiros”, compreende os valores pagos aos serventuários, pela execução de atos cartorários, judiciais e extrajudiciais, relacionados com a atividade exercida pelo contribuinte.

As despesas do terceiro grupo, chamadas “despesas de custeio necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”, requerem uma análise individualizada de cada despesa e da atividade desenvolvida pelo profissional a fim de se determinar a essencialidade do dispêndio e a possibilidade deste se enquadrar como uma despesa de custeio.

Resta claro que a lei vigente, ao especificar expressamente quais as despesas dedutíveis e ao condicionar essas deduções à estrita conexão com a manutenção da respectiva fonte produtora dos rendimentos sujeitos à incidência de imposto, objetiva vedar a utilização de critérios subjetivos para o cálculo do tributo devido e, em consequência, afastar qualquer possibilidade de liberalidade ou poder discricionário na dedução, ao mesmo tempo em que pretende garantir que todos os profissionais autônomos e titulares dos serviços notariais e de registro, independentemente de fatores externos atinentes às suas particularidades sócioeconômicas, tenham o mesmo tratamento sob a legislação tributária.

Ressalte-se, ainda, que a dedutibilidade dessas despesas está condicionada à sua comprovação, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, que permita identificar o adquirente ou o beneficiário, o valor, a data da operação e contenha a discriminação das mercadorias ou dos serviços prestados para que possam ser enquadrados como necessários e indispensáveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos.

Feitas essas considerações iniciais, passa-se a analisar as alegações vertidas na impugnação.

Despesas com Folha de Pagamento

Examinando-se o Livro Caixa do ano-calendário de 2012 (fls. 33/138), verifica-se que o impugnante informou a remuneração paga aos seus funcionários pelo valor bruto constante da Folha Mensal de Pagamento (fls. 252/349). Não é este o procedimento mais indicado.

Ao lançar como despesa o valor bruto da folha de pagamento, escriturando tanto o salário líquido recebido pelo empregado como os encargos incidentes sobre a referida folha, pode o contribuinte incorrer em duplicidade, caso deduza novamente tais encargos em separado.

Por essa razão, não podem compor as despesas com salário dos empregados os descontos realizados à guisa de “00026 débito compl. sal. mês anterior”, “00027 desc. adiantamento de salário”, “00110 desc. adto 13 salário”, “00111 desconto adto 13 salário var.”, “00129 líquido férias normais”, “00138 líquido recibo abono” e “00180 líquido rescisão”, cujos valores já foram computados na época em que ocorreram os respectivos eventos, quais sejam, adiantamentos, férias, abono e rescisão e, portanto, não podem ser novamente considerados.

Além do mais, ao deduzir a título de livro caixa, o salário bruto de seus funcionários, o interessado pode eventualmente incluir despesas cuja dedução é legalmente vedada ou que não são passíveis de dedução, seja pelo fato de não terem sido economicamente suportadas por ele, seja por não se vincularem ao conceito de despesa de custeio “necessária”, ou seja, indispensável à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, nos termos da legislação anteriormente mencionada.

Veja-se, por exemplo, o caso dos valores descontados a título de 00078 faltas integrais, 00077 faltas 1/2 período, 00076 atrasos/saída antecipada, 00075 vale transporte (parcela descontada do empregado), que, como o próprio impugnante reconhece, constituem deduções de salário que ficam para o empregador (contribuinte) e, como tal, não representam ônus dele e sim do empregado, motivo pelo qual não podem ser deduzidos pelo contribuinte.

Já os gastos designados “00267 farmácia-convênio”, “00268 mercadoconvênio” e “00269 outros convênios”, embora não tenha sido apresentado nenhum esclarecimento acerca de sua natureza, entendo que os mesmos não podem ser considerados como remuneração ou encargos trabalhistas previstos no inciso I, art. 6º da Lei nº 8.134/90.

Para ser encargo trabalhista, necessário que houvesse previsão legal, acordo ou convenção coletiva obrigando o empregador ao pagamento, o que não restou demonstrado nos autos.

Tampouco é possível enquadrá-los como despesas de custeio, pois não parecem ter relação direta com a atividade exercida pelo contribuinte, não passando de liberalidade do empregador para com os funcionários.

Dessa forma, os mencionados descontos não poderiam compor a despesa com folha de pagamento dos funcionários.

Quanto às despesas custeadas pelo cartório à guisa de 00234 convênio médico, a teor da Solução de Consulta Interna (SCI) nº 6, de 18/05/2015, poderiam ser dedutíveis, desde que devidamente comprovadas, fornecidas indistintamente pelo empregador a todos os seus empregados e pagas em decorrência de acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Entretanto, a análise das folhas mensais de pagamento (fls. 252/349) revela que os supracitados dispêndios não foram descontados de todos os empregados, não havendo, nos autos, provas da obrigatoriedade de pagamento em acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Portanto, não podem ser classificados como encargos trabalhistas e, assim, não podem integrar a remuneração dos funcionários.

Conclui-se, a partir do exposto, que o salário pago deverá ser escriturado pelo valor líquido, isto é, o valor efetivamente desembolsado no mês, e os valores descontados a título de imposto de renda retido na fonte (IRRF), contribuição

previdenciária - INSS(parcela devida pelo empregador), e contribuição sindical, cuja dedutibilidade é assegurada por lei, devem ser computados como despesa do mês do efetivo recolhimento.

Os valores de FGTS, ainda que não integrem a folha de pagamento, constituem despesa do contribuinte e também podem ser acrescidos ao salário líquido.

Outrossim, como já se viu, mesmo que as despesas pleiteadas pelo sujeito passivo a título de livro caixa, sejam, em tese, consideradas dedutíveis, é imprescindível, para fins de dedução, a sua devida comprovação por meio da apresentação de documentos hábeis e idôneos.

No caso dos encargos trabalhistas e previdenciários, é necessária a prova do efetivo pagamento.

Examinando-se a planilha de fls. 360/361, constata-se que foi exatamente esse o procedimento adotado pela fiscalização, que considerou como despesa dedutível com folha de pagamento dos empregados o resultado do somatório dos valores líquidos dos salários mensais e décimo terceiro salário (fls. 252/349) com os valores de INSS, IRRF e FGTS comprovadamente recolhidos pelo contribuinte (fls. 17/20, 202/203 e 219/223).

É possível constatar, no entanto, que não foi computada como despesa dedutível a contribuição sindical descontada dos funcionários.

A despeito da mencionada contribuição tratar-se de encargo trabalhista de caráter obrigatório, nos termos do disposto nos arts. 579 e 582, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), o interessado não apresentou a comprovação do seu efetivo desembolso.

Assim, não há como incluí-la a título de despesa do livro caixa.

Ante o exposto, entendo que deve ser mantida a glosa das despesas com folha de pagamento nos termos em que realizada pela fiscalização.

Despesas com Combustíveis

O impugnante alega que a atividade por ele desenvolvida requer a locomoção de seus funcionários, seja para realizar acompanhamento no depósito de bens que ficam sob sua guarda, seja para realizar avaliações judiciais e outras atividades relacionadas ao cumprimento da função designada pelo poder público. Entende, assim, que os gastos com combustíveis efetivamente pagos são imprescindíveis à sua atividade, eis que necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora e, portanto, devem ser considerados dedutíveis.

Não obstante os argumentos apresentados, no caso do exercício da atividade desenvolvida pelo impugnante, a dedução dos valores despendidos com transporte, locomoção, combustível, estacionamento e manutenção de veículo próprio é vedada por expressa determinação legal, sendo permitida apenas para representante comercial autônomo(art. 6º, §1º, “b”, da Lei nº 8.134, de 1990, com a redação dada pela Lei nº 9.250/1995).

Quanto ao assunto, cabe mencionar, ainda, a resposta à questão 398 da publicação “Perguntas e Respostas” do exercício 2013, ano-calendário 2012, disponível nº sítio da Secretaria da Receita Federal na internet, que, assim, esclarece:

DESPESAS COM TRANSPORTE, LOCOMOÇÃO E COMBUSTÍVEL 398 - As despesas com transporte, locomoção, combustível, estacionamento e manutenção de veículo próprio são consideradas necessárias à percepção da receita e dedutíveis no livro-caixa?

Referidas despesas não são dedutíveis, com exceção das efetuadas por representante comercial autônomo quando correrem por conta deste.

(Lei nº 9.250, de 26 de dezembro 1995, art. 34; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), art. 75, parágrafo único, inciso II; Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001, art. 51, § 1º, “b”)

Demonstrada, portanto, a indedutibilidade das despesas com combustíveis, é de manter a referida glosa.

Multa de Ofício

Sobre a aplicação da multa prevista nos casos de lançamento de ofício, cabe transcrever o art. 44, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, que, assim, determina, in verbis:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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.

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75% estabelecida no inciso I do artigo acima transcrito. Por sua vez, quando o sujeito passivo pratica atos fraudulentos para burlar a legislação tributária, conforme prevê o §1º do art. 44 da mencionada lei, a multa imposta é a de 150%.

A multa de ofício com percentual de 75%, incidente em face de infração às regras instituídas pelo direito fiscal, possui a devida previsão legal e aplica-se na cobrança de imposto suplementar, por falta de declaração ou declaração inexata, independentemente da gravidade da infração, má-fé ou intenção do contribuinte, sendo que a mera inadimplência verificada em procedimento de ofício é supedâneo à sua exigência.

In casu, não houve a duplicação da multa, por não ter sido evidenciada a existência de dolo do contribuinte.

Com respeito ao pleito de redução da multa de ofício para o percentual de trinta por cento do imposto devido, cabe reproduzir o artigo 6º, incisos e §§ da Lei nº I, II, III e IV 961, 962 e 963, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 – Decreto nº 3.000, de 26/03/1999:

Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento;

(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)§

3º O disposto no caput aplica-se também às penalidades aplicadas isoladamente. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

No caso em apreço, verifica-se que o reclamante perdeu o direito à redução de 50% e 40% da multa, já que, cientificado do lançamento, não efetuou o recolhimento do crédito tributário nem solicitou o parcelamento no prazo regulamentar de impugnação.

Entretanto, considerando que a apresentação da impugnação foi tempestiva, pode ele se beneficiar da redução da multa de ofício de 30%, caso venha a optar pelo pagamento do presente Auto de Infração dentro do prazo de trinta dias contados da ciência desta decisão, ou de 20%, caso opte pela requisição de parcelamento dentro de trinta dias da ciência desta decisão, nos termos dos incisos III e IV acima citados.

Cumprе salientar, ainda, que a multa de ofício constitui mera sanção por ato ilícito e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Ademais, é dever de todo contribuinte pagar o tributo que decorre de lei. A não realização do comportamento desejável e devido, ou seja, o não cumprimento de tal dever, implica em prejuízo a toda a sociedade. Por isso tem o Estado o poder-dever de estabelecer mecanismos de coação, a fim de proteger os interesses da sociedade, e o faz através da imposição de penalidades inibidoras das ações ilícitas. Em matéria tributária, esta se consubstancia, basicamente, na instituição de multas pecuniárias, visando a evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente. A norma jurídica veiculadora da multa de ofício tem esta finalidade.

Considerações sobre a graduação da penalidade, no caso, razoabilidade e proporcionalidade, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei, não dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência de ofensa a princípios constitucionais.

Com efeito, ao alegar que a multa de ofício fere o princípio da proibição ao confisco, está o contribuinte a afirmar, direta ou indiretamente, a inconstitucionalidade da imposição fiscal. Pois bem, assim colocada a questão, muito limitada resta a possibilidade de manifestação deste juízo administrativo.

Portanto, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art. 142, parágrafo único, do CTN), como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário.

Desse modo, estando prevista pela legislação de regência e, tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a multa de ofício de 75%.

Multa Isolada e Multa de Ofício. Simultaneidade

Com relação à exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do carnê-leão, necessário se faz um estudo acerca da legislação que regulamenta a questão.

A Lei nº 7.713, de 22/12/1988, em seu art. 8º, estabelece que a pessoa física que receber de outra pessoa física ou de fontes situadas no exterior rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, sujeita-se ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão).

Com o advento da Lei nº 8.134/1990, art. 4º, inciso I, o imposto de que trata a Lei nº 7.713, de 1988, art. 8º, passou a ser calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

Ocorre que, além de estarem sujeitos ao recolhimento mensal, os rendimentos de que trata a Lei nº 7.713/1988, art. 8º, compõem, também, a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual.

Por outro lado, de acordo com o artigo 44, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 1996, é cabível a aplicação da multa isolada de 50% (cinquenta por cento) para a pessoa física, que, sujeita ao pagamento do imposto na forma da Lei nº 7.713, de 1988, artigo 8º (carnê-leão), tenha deixado de fazê-lo, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Verifica-se, assim, que, não havendo o recolhimento mensal, a multa isolada deve ser sempre exigida, independentemente de ter sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste anual. Saliente-se que a multa é “isolada”, sem tributo, pois o imposto é cobrado na respectiva declaração de ajuste, pela inclusão, junto aos demais rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário, dos rendimentos sujeitos ao pagamento do carnê-leão.

A intenção do legislador foi clara: estabelecer uma distinção entre aquele contribuinte que cumpre sua obrigação de recolher o carnê-leão, mês a mês, nas datas previstas na legislação, e o contribuinte que nada paga, oferecendo à tributação os rendimentos sujeitos ao carnê-leão apenas quando da entrega de sua declaração de ajuste.

Se fosse possível atrasar os recolhimentos mensais e deixá-los para a Declaração de Ajuste Anual, descumprindo, desta forma, a Lei nº 7.713/1988, sem qualquer

penalidade específica para a falta de pagamento mensal, a norma legal seria inócua, pois seu descumprimento nenhum ônus acarretaria ao infrator, ou seja, nada significaria em termos de penalidade.

A Instrução Normativa SRF nº 46, de 13/05/1997, regulamentando a matéria, determina que o imposto de renda devido pelas pessoas físicas, sob a forma de recolhimento mensal, não pago, sujeita-se, nas hipóteses de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, aos seguintes procedimentos:

Art. 1º O imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, está sujeito a cobrança por meio de um dos seguintes procedimentos:

(...)II – Se corresponderem a rendimentos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1997:

a) quando não informados na declaração de rendimentos, será lançada a multa de que trata o inciso I ou II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, que será cobrada isoladamente, bem assim o imposto suplementar apurado na declaração, após a inclusão desses rendimentos, acrescido da referida multa e de juros de mora;

b) quando informados na declaração de rendimentos, a multa a que se refere este inciso será exigida isoladamente.

Diante dos dispositivos acima citados, depreende-se que são duas irregularidades distintas, ensejando a aplicação de duas multas que não se confundem: uma a ser lançada sobre o imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), e outra que incide sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste. Isso porque duas são as infrações cometidas – declaração inexata e falta de pagamento do carnê-leão – que têm bases de cálculos distintas. Sendo diversas as irregularidades, não cabe também neste caso falar em dupla punição para uma mesma falta.

No caso em tela, foi lançado imposto suplementar ao apurado nas declarações de ajuste anual dos anos-calendário de 2013 e 2014, cabendo, desse modo, a imposição da multa prescrita no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

Como o contribuinte deixou de recolher o imposto devido a título de carnê-leão, é cabível também a aplicação da multa isolada, que deve incidir sobre o valor do imposto que deixou de ser pago, a teor do previsto no art. 44, inciso II, “a”, da Lei nº 9.430/1996.

Dessa forma, deve subsistir a exigência relativa à multa isolada sobre carnê leão não recolhido concomitante à multa de ofício sobre o imposto apurado de ofício na declaração inexata.

Juros. Taxa SELIC Com respeito à utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros, cabe trazer à colação as disposições contidas no art. 161, do Código Tributário Nacional – CTN sobre a matéria, verbis:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

(...).

Note-se que o CTN é claro ao tratar sobre o percentual de juros de mora, dispondo que somente deve ser aplicado o percentual de 1% ao mês calendário quando a lei não dispuser de modo diverso. Assim, fica a critério do poder tributante o estabelecimento, por lei, da taxa de juros de mora a ser aplicada sobre o crédito tributário não liquidado no prazo legal.

Usando desta liberdade concedida pelo CTN, assim dispôs o legislador ordinário no artigo 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, que deu nova redação a dispositivos da Lei nº 8.981/1995, estabelecendo que, a partir de 1º de abril de 1995, os juros de mora de que trata a Lei nº 8.981/1995, art. 84, I e §§ 1º, 2º e 3º, incidentes sobre tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, seriam equivalentes à taxa referencial do SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao do pagamento e a 1% no mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1.995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1.994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1.994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1.995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1.995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Portanto, a adoção da taxa de referência SELIC como medida de percentual de juros de mora foi estabelecida pela lei ordinária supracitada.

Ressalte-se que a Lei nº 9.065/1995 foi decretada pelo Poder Legislativo e sancionada pelo Poder Executivo, a quem compete a sua fiel execução. Assim, deve a autoridade administrativa dar cumprimento à determinação legal, aplicando o ordenamento vigente às situações que se apresentarem durante a execução de suas atividades administrativas, não tendo competência para discutir a justiça da correção determinada.

Cabe frisar, ainda, que os juros SELIC foram ratificados pelo art. 61 da Lei nº 9.430/96, e vigoram até hoje:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.” § 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Por sua vez, a Súmula nº 4 do CARF reconhece que os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários são devidos à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (DOU, Seção 1, dia 22/12/2009):

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Desta forma, havendo previsão legal para o cálculo dos juros de mora, efetuado em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais acumulada mensalmente, não cabe à autoridade julgadora exonerar a correção dos valores legalmente estabelecida, carecendo, assim, de amparo legal a discordância da impugnante em relação ao cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC.

Conclusão

Por todo o exposto, rejeito a nulidade invocada e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital