



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.002439/2004-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.722 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de abril de 2021
Recorrente ADELAR BERTUOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DUPLICIDADE. LASTRO PROBATÓRIO.

Não constitui meio hábil para comprovar o pagamento de despesas médicas ou odontológica imagem de cheques emitidos que não estejam vinculados ao prestador do serviço ou, ainda, sem a comprovação de que este foi o efetivo beneficiário do numerário.

A autorização de desconto em folha de pagamento por meio de convênio celebrado com pessoa jurídica não autoriza a conclusão de que os valores autorizados tenham sido pagos diretamente ao prestador do serviço, em particular quando este declara valores recebidos da citada pessoa jurídica.

CARNÊ-LEÃO. MULTA ISOLADA.

Incabível a aplicação de multa isolada pelo não recolhimento de carnê-leão concomitantemente com a penalidade de ofício, quando a autuação se refere a períodos de apuração anteriores a 2006, inclusive.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo do tributo devido com a exclusão dos valores constantes de fls. 528, 641, 689, 759, 942, 979, 1054, 843, 846, 952, 953, 954, 955, 956, 968 e 990, bem assim para afastar a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Savio Salomão de Almeida Nobrega, Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de recurso voluntário em face do Acórdão nº 10-15.690, exarado pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, fl. 1.205 a 1.210.

O contencioso administrativo tem origem no Auto de Infração de fls. 1.100 e ss. A leitura do Termo de Verificação Fiscal de fl. 1109 a 1113 evidencia que a Autoridade Fiscal, constatou a seguinte infração à legislação tributária:

- RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITOS A CARNÊ-LEÃO OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VINCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Em razão da citada identificação de omissão de rendimentos e considerando que os valores emitidos estavam sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, foi exigida multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

Ciente do lançamento em 02 de outubro de 2004, conforme AR de fl. 1115, o contribuinte apresentou a Impugnação de fl. 1131 a 1139, a qual, submetida ao crivo da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, foi considerada parcialmente procedente, cujas conclusões estão sintetizadas na Ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física-IRPF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

DEDUÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para as deduções previstas, considerando as disposições legais, só podem ser deduzidos os pagamentos comprovados por documentação adequada.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO. MULTA ISOLADA.

O direito de a Fazenda constituir o crédito tributário só decai após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, aplicando-se tal prazo também com relação a multa isolada devida pelo não pagamento do carnê-leão.

CARNÊ-LEÃO - MULTA ISOLADA -

Não tendo sido efetuado o recolhimento mensal obrigatório (carnê-Leão) do imposto de renda pessoa física, cabível a aplicação da multa isolada.

Aplica-se legislação nova, reduzindo penalidade, a fato gerador pretérito.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. Não existe impedimento à aplicação das duas multas, pois ambas possuem enquadramentos diferentes em relação à conduta caracterizadora da infração.

Lançamento Procedente em Parte

Em síntese, o Julgador de 1ª Instância reduziu o percentual da multa isolada de 75% para 50% e, ainda, recalculou o tributo devido considerando comprovada deduções de contribuição à previdência oficial.

Ciente do Acórdão da DRJ, em 12 de maio de 2008, fls. 1169, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, em 10 de junho de 2008, o Recurso Voluntário de fl. 1191 a 1197, em que reitera os termos da impugnação e apresenta considerações sobre as conclusões da decisão recorrida, as quais serão melhor detalhadas no curso do voto a seguir.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator.

Por ser tempestivo e por atender aos demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

O recorrente apresenta suas inquietações, em síntese, reiterando argumentos já expressos na impugnação ao lançamento, estruturando sua defesa pelos tópicos abaixo destacados.

DOS RENDIMENTOS CONSIDERADOS EM DUPLICIDADE

Sustenta a defesa que a autoridade autuante considerou no lançamento valores em duplicidade, já que incluiu na base de cálculo do tributo lançamento valores que foram informados por pacientes em suas DIRPF quando tais despesas teriam sido pagas à Fundação Abramo Randon e que esta teria repassado ao recorrente os honorários devidos, os quais foram devidamente declarados no campo rendimentos tributáveis recebidos da citada Fundação.

A peça recursal apresenta relação dos valores que foram considerados em duplicidade, conforme abaixo reproduzido:

<u>ANO BASE 2001</u>		
<u>Clientes</u>	<u>Fls.</u>	<u>Valor R\$.</u>
Rui de Oliveira Bueno	616	650,00
Celso Luis Santa Catarina	516	580,00
Jaqueline Zattera	1005	240,00
Sérgio Roman	664	600,00
<u>Valter Martins de Vargas</u>	<u>733</u>	<u>290,00</u>
Total em duplicidade neste ano.....		2.360,00

ANO BASE 2002

<u>Clientes</u>	<u>Fls</u>	<u>Valor R\$.</u>
Cláudio Alberto Bassani	947	3.800,00
Magda Maria Casagrande	1020	160,00
Gibrail Antonio Gambirozio	911	980,00
Sergio Luiz Onzi	633	2.870,00
Antonio Sartor	553	600,00
<u>Angelo Paulo Sartor</u>	<u>847</u>	<u>4.600,00</u>
Total em duplicidade neste ano.....		13.010,00

Da análise dos elementos contidos nas folhas indicadas pela defesa (apontadas a seguir a partir da numeração atual), verifica-se que, em parte, tem razão o recorrente, pois os elementos juntados aos autos, em particular em fl. 528, 641, 689, 759, 942, 979 e 1054, indicam que houve autorização do paciente para que os valores fossem descontados em folha de pagamento, o que afasta a acusação fiscal de recebimento de valores diretamente dos beneficiários por serviços prestados, sendo razoável conceber que tais valores estão contidos no montante declarado como recebido da Fundação Randon.

Fica a ressalva de que o valor apontado pela defesa como tendo sido considerado em duplicidade relacionada ao documento de fl. 979 é inferior ao valor apontado na relação supra e, ainda, que a despesa de tal paciente tenha tido despesas outras consideradas no lançamento, como a defesa se insurge especificamente em relação aos recibos da folha que aponta, não cabe a este Relator avaliar questões que não teriam sido suficientemente contestadas pela defesa. Assim, deve-se considerar exclusivamente o valor elencado no documento de fl. 979.

Ainda assim, a argumentação relativa à despesas vinculadas aos recibos de fl. 1039 não pode ser acolhida, por não haver em tal documento a indicação da instituição autorizada a promover desconto em folha. Por outro lado, as despesas relativas aos recibos de fl. 658 e 565 também não podem ser acolhidas, já que não há nos autos indicação de que as empresas autorizadas a promover o desconto em folha tenha relação com a Fundação Randon, tampouco há indicativos de que tais outras empresas figuraram com fonte de rendimentos declarados no período, conforme se verifica em fl. 20. Já a despesa de fl. 847 não pode ser acolhida já que o elemento juntado em tal folha corresponde a um cheque nominal ao requerente.

Desta forma, por todo o exposto, deve-se excluir da base de cálculo do tributo lançado, considerando os respectivos anos-calendários, os exatos valores consignados em fls. 528, 641, 689, 759, 942, 979 e 1054.

DOS RENDIMENTOS CIRCULARIZADOS NÃO COMPROVADOS

No presente tópico, a defesa alega que a Autoridade lançadora considerou como rendimentos omitidos valores comprovados através de cheques ao portador, sob o argumento de que somente cheques nominativos ao contribuinte poderiam ter sido considerados aptos a substituir o recibo emitido pelo prestador de serviço. São os seguintes os valores questionados:

<u>Ano base</u>	<u>Emitentes dos cheques</u>	<u>Fls.</u>	<u>Valor R\$.</u>
1999	Diógenes Maggi de Ávila	814 e 815	420,00
2000	Diógenes Maggi de Ávila	817 e 818	320,00
2001	Taís Adriana Citton	956 a 959	970,00
2002	Margarete da Silva Melo	921 a 925	920,00
Total dos rendimentos não comprovados			2.630,00

A análise dos elementos juntados em fl. 843 e 846, em cotejo com fl. 1076/1077 evidencia que foram considerados no lançamento valores constantes de cheques emitidos em favor de Júlia Pires, sem qualquer indicação de que tal ordem de pagamento à vista teria sido endossada ao contribuinte autuado. Assim, improcedente a exigência em relação a tais valores. A mesma mácula no lançamento pode ser observada nos documentos de fls. 968, 990 (cotejo com fl. 1080), já que os cheques foram nominados a terceiros, sem qualquer comprovação de que tais valores foram efetivamente creditados ao contribuinte fiscalizado. Por fim, são procedentes, ainda, as alegações recursais relativa aos documentos de fl. 952, 953, 954, 955 e 956 (cotejo com fl. 1082), já que, ou não há indicação nos cheques do beneficiário ou foi nominado a terceiros.

Desta forma, por todo o exposto, deve-se excluir da base de cálculo do tributo lançado, considerando os respectivos anos-calendários, os exatos valores consignados em fls. 843, 846, 952, 953, 954, 955, 956, 968 e 990.

DA MULTA ISOLADA APLICADA CONCOMITANTEMENTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

Neste tema, a defesa alega a inaplicabilidade da multa isolada por falta do recolhimento do carnê-leão de forma concomitante com a aplicação da multa de ofício.

É certo que, nos termos do art. 08 da lei 7.713/88, fica obrigado ao recolhimento mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física o contribuinte que receber rendimentos tributáveis de outra pessoa física. Tal recolhimento se dá a título de antecipação do devido no exercício.

Assim dispõe a Lei 9.430/96

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, 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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

Portanto, resta evidente que a falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado mediante lançamento de ofício está sujeita ao percentual de multa vinculada de 75%.

Já a falta de recolhimento do valor mensal da antecipação a que está sujeita a pessoa física nos termos do art. 8º da Lei 7.713/88, sujeita-se à multa exigida isoladamente no percentual de 50%. Frise-se, ainda que não tenha sido apurada imposto a pagar na declaração de ajuste.

Embora seja incomum, é possível que o valor a pagar no ajuste anual seja exatamente o mesmo que deixou de ser recolhido a título de carnê-leão, mas tal identidade estaria limitada aos números e não à base de incidência, pois a multa de 75% incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos a falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado mediante lançamento de ofício. Já a multa isolada de 50% incide sobre a falta de recolhimento da antecipação devida quando se recebe rendimentos de pessoas físicas ou de fontes do exterior.

Portanto, identifica-se suas penalidades distintas. O que se tem, no caso do carnê-leão, é uma obrigação de antecipar o tributo de modo a prover recursos para manter o funcionamento da máquina estatal.

Naturalmente, no ajuste anual, pode-se chegar à conclusão de que tais recolhimentos nem seriam necessários, importando em restituição total ou parcial do que foi recolhido durante o período, mas resta explícito que o legislador não se preocupou com o que ocorrerá no ajuste, ao afirmar que a penalidade isolada é devida ainda que não seja apurado imposto a pagar no final do exercício.

Há quem defenda a inaplicabilidade da multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão de forma cumulativa com a multa de ofício, seja por acarretar *bis in idem*, seja por considerar a lógica da consumação penal, pela qual a infração mais grave abrange a menos grave que lhe seja preparatória ou subjacente. Para estes, tal multa isolada somente seria possível se aplicada no curso do ano calendário, antes de findo o exercício.

Não obstante, não me filio a tal entendimento, em particular por entender o texto legal que prevê a multa isolada, ao estabelecer que esta seria devida mesmo se não fosse apurado imposto a pagar na declaração, já denota que o momento de seu lançamento pode sim ocorrer após o término do período de apuração.

Acatar a compreensão de que tal exigência somente seria possível no curso do ano calendário seria, na prática, extirpar todo a força normativa do texto legal, já que, como regra, não há procedimento fiscal instaurado no curso do ano-calendário a que se refere. Ademais, se assim entendêssemos, estaríamos colocando em risco o interesse público que motivou a elaboração da norma, pois poderíamos chegar ao extremo de não fiscalizar dentro do ano e todos pararem de efetuar os recolhimentos mensais a título de antecipação, já que os resultados seriam exatamente os mesmos.

Contudo, a despeito dos argumentos acima expostos, que guardam relação com a legislação atualmente em vigor e que serviu lastro para redução da penalidade no julgamento de 1ª instância, o fato é que o caso sobre o qual estamos debruçados remonta aos anos de 1999 a 2002, sendo, portanto, necessário rememorar os preceitos então vigentes da mesma lei 9.430/96:

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (...)

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Como se vê, a matéria sofreu profunda alteração em 2007, em particular com a edição da MP 351/2007 e da Lei 11.488/2007. No texto anterior, não havia duas penalidades. Apenas uma.

Portanto, à época da ocorrência dos fatos geradores em discussão, a concomitância das penalidades isoladas e de ofício não encontrava lastro no texto então vigente do art. 44 da lei 9430/96, em razão de sua clara previsão de que as multas previstas no artigo seriam exigidas, no caso de não recolhimento do carnê-leão, isoladamente.

Assim, temos as seguintes situações:

1) no caso de lançamento exclusivamente de multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, independentemente do período a que se refere, deve-se aplicar a penalidade nova (50%), em homenagem à retroatividade benigna de que trata alínea "c", inciso II do art. 106 da lei 5172/66 (CTN);

2) no caso de lançamento de multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão concomitantemente com a exigência de ofício incidente sobre a diferença apurada de IRPF, deve-se excluir a penalidade isolada se o lançamento se refere a períodos de apuração até 2006, mantendo-se a exigência de ofício. Caso se refiram a períodos de apuração de 2007 e posteriores, é devida a manutenção concomitante das penalidades isoladas e de ofício.

No mesmo sentido caminha a Súmula Carf abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 147

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%).

Assim, neste tema, dou provimento ao Recurso Voluntário para afastar a penalidade isolada pelo não recolhimento do carnê-leão.

Conclusão

Por tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais acima expostos, dou provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo do tributo devido com a exclusão dos valores constantes de fls. 528, 641, 689, 759, 942, 979, 1054, 843, 846, 952, 953, 954, 955, 956, 968 e 990, bem assim para afastar a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo