



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11516.722735/2015-99</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2002-009.413 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10/06/2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NEDIO DAL CORTIVO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DIREITO DEFESA. NEGATIVA PRODUÇÃO DE PROVAS. ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus. Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

MULTA QUALIFICADA. CONDOTA DOLOSA. CONFIGURAÇÃO.

Demonstrado pela fiscalização que o sujeito passivo, quanto a ocorrência de sonegação, tinha consciência de seus atos, resta caracterizada a conduta dolosa.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa qualificada prevista no art. 44, da Lei nº 9.430/96, em conformidade com sua nova redação e por força do que disciplina o art. 106, II, alínea “c”, do CTN, deve ser limitada à razão de 100%.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF 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%).

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento no sentido de reduzir a multa qualificada de 150% para o patamar de 100%.

*Assinado Digitalmente*

CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL – Relator

*Assinado Digitalmente*

**MARCELO DE SOUSA SÁTELES** – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Barros de Moura, Carlos Eduardo Avila Cabral, Carlos Marne Dias Alves (substituto[a] integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Mario Hermes Soares Campos (substituto[a] integral), Marcelo de Sousa Sáteles (Presidente).

**RELATÓRIO**

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo parte do relatório da decisão ora recorrida:

Versa o presente processo sobre Auto de Infração (fls. 1.102 a 1.112) lavrado contra o contribuinte em epígrafe, com vistas à constituição de crédito tributário referente a Imposto de Renda Pessoa Física, no valor de R\$ 32.305,08, além de multas de ofício proporcionais a 75% e a 150% do valor do imposto não recolhido, multa isolada de 50% sobre o valor do IRPF devido a título de carnê-leão não recolhido e juros moratórios, relativamente ao ano-calendário de 2010.

Segundo descreve a autoridade autuante no Relatório Fiscal (fls. 1.056 a 1.077), o lançamento do imposto cumulado com os mencionados consectários legais decorreu da constatação das irregularidades seguintes:

a) Omissão de rendimentos do trabalho, sem vínculo empregatício, recebidos de pessoas físicas, em razão de serviços odontológicos prestados no ano-calendário de 2010, conforme o demonstrativo seguinte:

(Demonstrativo à fl. 1.067)

No ponto, esclarece a autoridade autuante que os rendimentos omitidos são decorrentes da atividade de cirurgião-dentista, que o contribuinte fiscalizado exercia, em 2010, nas sedes das clínicas odontológicas OPIC - Comércio de Implantes e Produtos Odontológicos(CNPJ n.º 07.142.950/0001-08), e CMO — Centro de Multiespecialidades Odontológicas(CNPJ n.º 05.000.007/0001-27).

Mais precisamente, aduz a fiscalização que o contribuinte firmou com referidas clínicas odontológicas Instrumento Particular de Contrato de Prestação e Terceirização de Serviços de Gerenciamento Operacional, segundo o qual o contribuinte fiscalizado pagava às clínicas OPIC e CMO a remuneração equivalente a 40% dos respectivos honorários em contrapartida da utilização do consultório odontológico, além de serviços de agendamento, água, luz, telefone, emissão de relatórios financeiros, serviços de negociação com pacientes, etc.

Destaca a autoridade autuante que o contribuinte, ao receber os pagamentos, assinava o relatório financeiro emitido pelas clínicas, onde consta a relação das fontes pagadoras e os valores pagos, pelo que a assinatura do contribuinte no relatório financeiro deixa evidente que o fiscalizado não só recebeu os pagamentos, como tinha conhecimento dos valores sobre os quais foi calculada a remuneração das clínicas OPIC e CMO.

Relata ainda a fiscalização que, além da assinatura do fiscalizado nos relatórios financeiros, reconhecendo os pagamentos recebidos em 2010, outra prova irrefutável de que o contribuinte auferiu as receitas mensalmente informadas pelas clínicas OPIC e CMO, consiste no fato de que ele deduziu como despesa do livro-caixa o pagamento efetuado às clínicas a título de remuneração, cuja base de cálculo foi composta precisamente pelas receitas auferidas pelo contribuinte, em razão dos atendimentos odontológicos realizados nas sedes da OPIC e da CMO.

b) Dedução indevida de despesas de livro-caixa, assim considerada pela fiscalização com fulcro no fato de que os respectivos comprovantes não atendem os requisitos legais, de molde a serem documentos hábeis para o fim de comprovar tais despesas, e também com base no fato de que há despesa cujo comprovante foi emitido no ano anterior, mas que o declarante registrou em 2010, conforme o demonstrativo seguinte:

(Demonstrativo à fl. 1.074)

c) Falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, o que constitui infração cominada pela aplicação da multa isolada prevista na alínea “a” do inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, infração e penalidade essas evidenciadas por meio do seguinte demonstrativo:

(Demonstrativo à fl. 1.075)

No ponto, esclarece a autoridade autuante que, para efeito do cálculo da multa isolada foram somadas à base de cálculo mensal declarada pelo fiscalizado, as omissões de rendimentos recebidos de pessoas físicas e o valor relativo às glosas de despesas do livro-caixa, apuradas durante o presente procedimento fiscal.

Por último relata a fiscalização que a base de cálculo do imposto de renda anual foi recomposta, recalculando-se o saldo do imposto de renda a pagar, acrescido dos respectivos juros de mora e das multas de ofício (75%), em face da falta de recolhimento do IR decorrente da dedução indevida de despesas de livro-caixa, e da multa qualificada (150%), prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, em face da falta de recolhimento do IR decorrente da omissão de rendimentos.

Segundo o Fisco, o fundamento para a qualificação da multa é decorrente da reiterada omissão dos rendimentos recebidos dos pacientes atendidos nas clínicas OPIC e CMO, em 2010. De acordo com a autoridade atuante, o contribuinte, mesmo ciente da obtenção das receitas, não as declarou, além de existirem evidências de que o contribuinte também deixou de emitir os recibos correspondentes, para a maioria dos pagamentos recebidos e não-declarados, em razão de que a conduta do fiscalizado demonstra deliberada intenção de omitir rendimentos e, com isso, reduzir o montante do imposto devido.

A DRJ, ao apreciar a impugnação ofertada pelo sujeito passivo, decidiu por julgar improcedente e manter integralmente o crédito tributário. Eis a decisão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe ao impugnante o ônus de apontar, de forma objetiva, os pontos de discordância do lançamento e juntar ao processo os documentos voltados à comprovação dos fatos alegados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA. COMPROVAÇÃO.

É cabível o lançamento de ofício para formalização do crédito tributário quando, à luz do quadro probatório presente nos autos, se verifica que o impugnante omitiu rendimentos efetivamente pagos por pessoas físicas, rendimentos esses que, dada a aquisição da disponibilidade econômica por parte do impugnante, estão sujeitos à incidência do imposto de renda.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA. CONDUTA INFRACIONAL TÍPICA. SONEGAÇÃO.

É cabível a aplicação da multa de ofício qualificada quando se verifica, nos autos, que o impugnante estava sujeito à apuração e ao recolhimento mensal do imposto de renda por meio do carnê-leão, caso em que a prática de não declarar os rendimentos recebidos, e até de não emitir recibos correspondentes a todos os pagamentos recebidos das fonte pagadoras, ocorreu de forma reiterada, o que demonstra, sem sombra de dúvidas, a intenção que caracteriza a figura típica da sonegação, consistente na ação dolosa de impedir ou retardar o conhecimento

por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência do fato gerador do imposto.

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. APLICABILIDADE EM FACE DA MULTA DE OFÍCIO.

Inexiste repetição da sanção sobre o mesmo fato quando se verifica que a multa de ofício, acessória ao valor do imposto de renda exigido, penaliza a conduta da falta de recolhimento do tributo que é efetivamente devido pela contribuinte ao cabo do ano-calendário em que esta recebeu rendimentos de outra pessoa física, ao passo que a multa isolada penaliza a conduta da contribuinte de não promover a antecipação mensal do imposto de renda na medida em que os rendimentos eram recebidos, independentemente de vir a ser apurado, ou não, imposto a pagar na declaração de ajuste anual, sendo, portanto, distintos os fatos e os bens jurídicos tutelados por cada uma das diferentes normas penais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cumpra relatar que, de acordo com a decisão recorrida, houve a impugnação parcial do lançamento:

Limites do Litígio Pelo teor da impugnação, ora analisada, constata-se que a mesma é parcial, visto que o contribuinte não contesta expressamente a parcela do lançamento referente à dedução indevida de despesas de livro-caixa (item 3.2 do Relatório Fiscal, fls. 1.073/1.074)), assim considerada pela fiscalização com fulcro no fato de que os respectivos comprovantes não atendem os requisitos legais, de molde a serem documentos hábeis para o fim de comprovar tais despesas, e também com base no fato de que há despesa cujo comprovante foi emitido no ano anterior, mas que o declarante registrou em 2010, conforme o demonstrativo seguinte:

(...)

A matéria não expressamente contestada é considerada não impugnada, nos termos do art. 17 do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

Devidamente cientificado da decisão em 04/04/2016, o contribuinte apresentou recurso voluntário e 25/04/2016 sustentando o seguinte:

- a) Preliminar de cerceamento de defesa por não observância de pedido de produção de provas;
- b) Falha na premissa lógica da acusação: Relatórios financeiros não equivalem a recibos: A assinatura do contribuinte nos relatórios indica apenas concordância com os valores, não o efetivo recebimento deles;

- c) Ausência de prova do pagamento integral: Não há recibos assinados pelo contribuinte que atestem o recebimento total dos valores indicados nos relatórios;
- d) Regime de Caixa vs. Regime de Competência: O contribuinte optou pelo regime de caixa, em que o imposto só incide sobre valores efetivamente recebidos, o que não ocorreu na totalidade;
- e) Afastamento da multa qualificada por ausência de provas que demonstrem o dolo;
- f) Cancelamento da multa isolada de 50% sob pena de ocorrer *bis in idem*;

Insiste ao final quanto ao pedido de produção de provas, incluindo testemunhais e periciais.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**, Relator

### ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Na definição dos limites da lide, importante pontuar que a impugnação foi parcial, deixando o sujeito passivo de se insurgir contra a glosa de algumas despesas registradas no livro-caixa.

Assim, a lide recai quanto à omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, não registradas em livro-caixa e aplicação de multa decorrente de ausência de pagamento de IRPF por carnê-leão.

### PRELIMINAR – CERCEAMENTO DIREITO DEFESA. RECUSA PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS

Aduz o recorrente que houve o cerceamento do direito de defesa ao não ser permitida a produção de provas, em especial prova testemunhal, o que macularia o seguimento do PAF. Veja o que diz o sujeito passivo:

Portanto, não tendo sido deferido (e sequer apreciado) o pleito relativo à produção de provas testemunhal e pericial, deve-se reconhecer a nulidade absoluta da decisão ora recorrida, com sua cassação e retorno dos autos à instância de origem para prolação de nova decisão, mas somente depois de oportunizada a produção das provas já requeridas.

Estabelece o Decreto 70.235/72, disciplinador do PAF, especificamente nos art. 15 e 16, inciso III, o momento da produção de prova e a quem cabe produzi-la. Eis o teor dos dispositivos:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Tal normativo consagra que o ônus da prova no processo administrativo fiscal compete ao sujeito passivo.

No caso em apreço, as provas que poderiam contrapor tudo o que fora apurado pela fiscalização, é de natureza documental e que deveria estar em poder do sujeito passivo.

A título de exemplo, sustentou o sujeito passivo que não declarou os rendimentos apontados como omissos por não ter recebido efetivamente e que, inclusive, estaria em processo extrajudicial contra as duas empresas contratadas e que forneceram os elementos necessários para a apuração.

Prova de tal natureza, essencialmente documental, uma carta de cobrança por exemplo, e que necessariamente estaria em poder do sujeito passivo, jamais foi trazida aos autos. Inclusive a situação foi muito bem registrada pela decisão recorrida: Colha-se:

Ademais disso, o impugnante apenas alega que o indigitado repasse era feito em momento posterior à aprovação dos relatórios financeiros, mediante a emissão de recibos, porém não junta ao processo a cópia dos recibos correspondentes aos rendimentos declarados, cuja guarda, aliás, seria até indispensável para que o impugnante soubesse distinguir, dentre os valores constantes dos relatórios financeiros, aqueles que lhe teriam sido repassados pela clínicas, acaso esse repasse, de fato, não fosse feito integralmente, como alega a defesa.

Na mesma esteira, o impugnante apenas alega que a quantia que deixou de ser repassada pelas clínicas foi objeto de “cobrança extrajudicial”, porém tampouco junta ao processo qualquer documento voltado à comprovação do fato alegado, ônus probatório este, aliás, que desenganadamente lhe cabe a teor das disposições contidas no art. 15 e no art. 16, inciso III, ambos do Decreto n.º 70.235, de 1972, que, na redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993, determinam *ipsis litteris*:

Desta feita, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. Devendo a preliminar ser rejeitada.

## **MÉRITO.**

Quanto ao mérito, verificado que os argumentos apresentados no recurso voluntário são, em essência, iguais aos argumentos aduzidos na impugnação, bem como que a decisão recorrida não merece reparo, com fundamento no art. 114, § 12, inciso I do RICARF, declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, especialmente os pontos que a seguir destaco.

Ora, é certo que os relatórios financeiros constantes do processo não constituem, de per si, a prova cabal de que os valores pagos pelos pacientes tenham sido efetivamente repassados pelas clínicas ao impugnante, porém referidos documentos compõem um quadro probatório que aponta para a efetivação desse repasse quando aliados ao fato de que o impugnante deduziu como despesa do livro-caixa (fls. 201 a 260) o pagamento efetuado às clínicas a título de remuneração, cuja base de cálculo foi composta precisamente pelas receitas auferidas pelo contribuinte, em razão dos atendimentos odontológicos realizados nas sedes das clínicas OPIC e CMO.

Isto é, o montante dos valores de despesas deduzidos pelo impugnante nº livro-caixa corresponde a 40% dos pagamentos feitos pelo pacientes que, repassados integralmente, foram efetivamente recebidos pelo impugnante, no montante de R\$ 336.563,40, conforme se verifica do cotejo entre as planilhas constantes do Relatório Fiscal (fls. 1.064/1.065) e os lançamentos constantes do livro-caixa, o que, aliás, se afigura incontroverso, no caso dos autos, pois, nas palavras da própria defesa (fl. 1.125), “as deduções de ‘despesas’ constantes no livro-caixa, relativas aos pagamentos feitos para as clínicas, representam exatos 40% daquilo que de fato lhe foi repassado por essas empresas”.

Ademais disso, o impugnante apenas alega que o indigitado repasse era feito em momento posterior à aprovação dos relatórios financeiros, mediante a emissão de recibos, porém não junta ao processo a cópia dos recibos correspondentes aos rendimentos declarados, cuja guarda, aliás, seria até indispensável para que o impugnante soubesse distinguir, dentre os valores constantes dos relatórios financeiros, aqueles que lhe teriam sido repassados pela clínicas, acaso esse repasse, de fato, não fosse feito integralmente, como alega a defesa.

(...)

Ora, referidas notas fiscais de prestação de serviços (fls. 503 a 587) foram emitidas em contrapartida da remuneração paga pelo impugnante e o total dos valores nelas consignados foi integralmente deduzido pelo impugnante a título de despesas no livro-caixa, sendo que, conforme já expandido, o próprio impugnante admite que as deduções de despesas constantes no livro-caixa, relativas aos pagamentos feitos para as clínicas, representam exatos 40% daquilo que, de fato, lhe foi repassado por essas empresas.

Dado este quadro, nada justifica que o impugnante não tenha emitido os recibos correspondentes à maioria dos pagamentos efetuados pelos pacientes atendidos, até porque, conforme se verifica no Relatório Fiscal (fls. 1.068 a 1.072), em

demonstrativo que identifica minuciosamente, dentre os rendimentos omitidos, a data, o valor e o nome de cada uma das fontes pagadoras (pacientes), fato é que o impugnante deixou de declarar até mesmo os rendimentos em relação aos quais emitiu recibos em contrapartida dos pagamentos efetuados pelos clientes.

Destarte, ao revés do que alega a defesa, considero que, à luz do quadro probatório presente nos autos, o impugnante auferiu rendimentos efetivamente pagos por pessoas físicas, no ano-calendário de 2010, no montante de R\$ 336.563,40, rendimentos esses que, dada a aquisição da disponibilidade econômica por parte do impugnante, estão sujeitos à incidência do imposto de renda, a teor do disposto no art. 43, inciso I, da Lei n.º 5.172, de 1966(Código Tributário Nacional – CTN), verbis:

Acrescendo aos argumentos já esclarecedores da decisão recorrida e como dito anteriormente, nenhuma prova de suas alegações, principalmente de que não havia recebido o montante omitido, foi trazida aos autos.

O que se tem, em sentido contrário, são provas suficientes da omissão. Suficiente ver os contratos firmados, os relatórios apresentados pelas empresas contratadas, as notas fiscais emitidas e, ao meu sentir definidora da omissão, o aproveitamento no livro-caixa com despesa a deduzir dos valores pagos as empresas na ordem dos 40%.

Por tais razões, sem reparos o lançamento realizado e a decisão recorrida.

O recorrente alega também que adota o regime de caixa e que em tal sistemática o imposto de renda só deve ser apurado quanto do efetivo recebimento. Eis o que diz o recurso:

Ad argumentandum tantum, se o contribuinte fosse optante da tributação pelo regime de competência (mas não é), até se poderia cogitar que os tais "relatórios financeiros" serviriam de prova para a incidência do IRPF. Isso porque a mera expectativa de direito aos valores lá referidos já sustentaria a cobrança do imposto, independentemente do efetivo recebimento por parte do contribuinte.

Entretanto, não sendo este o caso, isto é, sendo o contribuinte optante pelo sistema de regime de caixa, não haverá se falar em fato gerador do tributo até que os valores não adentrem, efetivamente, na esfera de disponibilidade econômica do impugnante (como de fato não adentraram) — prova que incumbe ao Fisco.

Ocorre que, a discussão levantada é inócua para o deslinde da lide. Suficiente ver que o contribuinte não fez nenhuma prova de que não tenha auferido o rendimento ou prova de que contabilizou que aquela receita para recebimento futuro.

Assim, mesmo que se adote a linha de raciocínio construída pelo recorrente, não há qualquer prova de que as empresas contratadas sejam devedoras e que o contribuinte efetivamente não recebeu os valores.

**MULTA QUALIFICADA. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.**

Entende o recorrente que a qualificadora da multa deve ser afastada ao argumento de que não houve o preenchimento do elemento subjetivo dolo em sua conduta.

Estabelece o inciso I, do art. 44, da Lei 9.430/96 que incide multa de 75%, nos casos de lançamento de ofício, quando verificada a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já o §1º, do mesmo dispositivo mencionado, vigente à época do lançamento, aponta o seguinte:

§ 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.

A fiscalização, diante da conduta do sujeito passivo, entendeu que houve o preenchimento da condição descrita no art. 71, da Lei nº 4.502/64. O relatório fiscal descreve a conduta do contribuinte:

O fundamento para a qualificação da multa é decorrente da reiterada omissão dos rendimentos recebidos dos pacientes atendidos na Clínicas OPIC e CMO, em 2010. O contribuinte, mesmo ciente da obtenção das receitas, não as declarou. Sua conduta demonstra deliberada intenção de omitir rendimentos e, com isso, reduzir o montante do imposto devido. Além disso, há evidências de que também não emitiu os recibos correspondentes, para a maioria dos pagamentos recebidos e não-declarados.

E a decisão recorrida, analisando a mesma temática, assim fundamentou:

Quanto à aplicação da multa de ofício qualificada, considero que melhor sorte não cabe à alegação da defesa que contesta a penalidade ao argumento de que teria havido, na espécie, simplória omissão de receita ("falta simples"), porquanto inexistiria o dolo nas condutas que lhe foram imputadas.

É certo que a simples falta de declaração não rende ensejo à aplicação da multa qualificada, mas sim à penalidade que comina a infração cuja responsabilidade é objetiva, nos termos do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, e tal se dá porque, em caso de dúvida se a conduta omissiva ocorreu de forma dolosa ou por mero lapso do declarante, há de sempre prevalecer esta última interpretação, com fundamento no art. 112 do Código Tributário Nacional.

Todavia, na hipótese dos autos, o impugnante estava sujeito à apuração e ao recolhimento mensal do imposto de renda por meio do carnê-leão, caso em que a prática de não declarar os rendimentos recebidos, e até de não emitir recibos correspondentes a todos os pagamentos recebidos dos pacientes, ocorreu de forma reiterada, o que demonstra, sem sombra de dúvidas, a intenção que caracteriza a figura típica da sonegação, consistente na ação dolosa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária acerca da ocorrência

do fato gerador do imposto sob apreço, incorrendo, assim, o atuado na conduta típica da sonegação descrita na forma do inciso I do art. 71 da Lei n.º 4.502, de 1964, verbis:

Com isso, entendo que a multa qualificada deve ser mantida.

No entanto, considerando o teor da Lei nº 14.689/2023, que alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%. Eis o atual teor do dispositivo legal apontado:

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

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

#### **MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA – BIS IN IDEM**

Sustenta o recorrente que, por terem a multa isolada pelo descumprimento da obrigação do recolhimento de IRFP por carnê-leão e a multa de ofício a mesma base de incidência, a permanência das duas penalidades no mesmo auto de infração redundaria em dupla penalização – *bis in idem*.

O presente PAF trata de IRPF referente ao ano-calendário de 2010 e a Súmula CARF nº 147, de observância obrigatória dado seu caráter vinculativo, definiu que a partir da vigência da MP nº 351/2007, é possível legalmente que haja a incidência das duas multas aqui em debate. Veja o texto da súmula:

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%).

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Assim, correta a decisão recorrida ao manter a incidência das multas de ofício e isolada.

**CONCLUSÃO.**

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento no sentido de reduzir a multa qualificada de 150% para o patamar de 100%.

*Assinado Digitalmente*

**CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**