



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.720293/2013-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.248 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de dezembro de 2019
Recorrente CLÓVIS LUIZ SANTANNA DA SILVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA.

Inexiste nulidade sem prejuízo à parte. O auto de infração permitiu ao sujeito passivo defender-se da aplicação da multa de ofício no percentual de 150% mediante a apresentação de todos os argumentos de fato e de direito contra a pretensão fiscal, ficando garantidos a ampla defesa e o contraditório no processo administrativo.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. PENALIDADES DISTINTAS.

Para os fatos geradores a partir da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do imposto de renda a título de carnê-leão em concomitância com a multa de ofício incidente sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA CONDUTA DOLOSA. SÚMULA CARF Nº 14.

A simples apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, sem a demonstração do dolo da sonegação ou fraude, não autoriza a qualificação da multa de ofício. (Súmula CARF nº 14)

LEI TRIBUTÁRIA. MULTA. VEDAÇÃO AO CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei que fixa o percentual para a multa na hipótese de lançamento de ofício. (Súmula CARF nº 2)

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

É válida a incidência sobre débitos tributários de juros de mora à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

(Súmula CARF nº 4)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marialva de Castro Calabrich Schlucking e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 18ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJ1), por meio do Acórdão nº 12-55.280, de 25/04/2013, que considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido no processo administrativo (fls. 62/74):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2010

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE

Estando o auto de infração de acordo com os requisitos formais e materiais estabelecidos pela legislação de regência, não há que se cogitar de nulidade.

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE

A autoridade administrativa não é competente para se manifestar acerca da constitucionalidade de dispositivos legais, prerrogativa essa reservada ao Poder Judiciário.

CITAÇÕES DOUTRINÁRIAS. EFEITOS.

Não compete à autoridade administrativa apreciar alegações mediante juízos subjetivos, uma vez que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as decisões judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

MULTA QUALIFICADA

É cabível a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência quando restar comprovado o intento doloso da Contribuinte de reduzir indevidamente sua base de cálculo a fim de se eximir da cobrança do imposto de renda.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTA ISOLADA SOBRE CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO SIMULTANEIDADE.

É cabível o lançamento da multa isolada sobre carnê-leão não recolhido concomitante à multa de ofício sobre o imposto suplementar apurado, porquanto são multas aplicáveis que penalizam infrações distintas.

CARNÊ-LEÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 44, II, “a”, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 46, de 13 de maio de 1997, estabeleceu a aplicação da multa isolada para a pessoa física, sujeita ao pagamento do imposto na forma de carnê-leão, que tenha deixado de fazê-lo, sem prejuízo da multa calculada sobre o imposto suplementar apurado pelo Fisco.

MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

As provas devem ser apresentadas pelo Contribuinte no decorrer da ação fiscal ou juntamente com a impugnação ao lançamento, nos termos do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Impugnação Improcedente

Extrai-se do Termo de Verificação e de Constatação Fiscal que o processo administrativo diz respeito ao lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), relativamente a fatos geradores do ano-calendário 2009, a seguir discriminados (fls. 21/25 e 26/35):

(i) omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, decorrentes do trabalho como advogado sem vínculo empregatício; e

(ii) multa isolada pela falta de recolhimento do imposto de renda devido a título de carnê-leão.

Sobre a omissão de rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas, o agente fiscal aplicou multa qualificada de 150%, tendo em vista estar configurado o evidente intuito de fraude.

A pessoa física foi cientificada da autuação, via postal, em 17/01/2013 e impugnou a exigência fiscal (fls. 36 e 48/56).

Intimado, por via postal, em 05/09/2014 da decisão do colegiado de primeira instância, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 22/09/2014, no qual repisa os mesmos argumentos de fato e de direito da sua impugnação, a seguir resumidos (fls. 77/82 e 85/99):

(i) o auto de infração é nulo, porque a autoridade fiscal deixou de indicar a fundamentação legal correta referente à multa qualificada de 150%;

(ii) é inaplicável a multa de ofício em concomitância com a multa isolada;

(iii) a multa de 150% está baseada em presunções, não restando demonstrada o intuito de fraude;

(iv) o percentual da multa aplicada é abusivo; e

(v) também é abusiva a exigência de juros de mora calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Preliminar

No que tange à multa de ofício no percentual de 150%, o recorrente reclama a nulidade da autuação fiscal com o argumento de que houve desrespeito ao inciso IV do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

(...)

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

(...)

Pois bem. Embora o lançamento tributário refira-se a fatos ocorridos no ano-calendário de 2009, o Termo de Verificação e de Constatação Fiscal apontou como disposição legal para a qualificação da multa de ofício o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

No entanto, a partir dos fatos geradores do ano-calendário de 2007, a duplicação do percentual da multa de ofício foi deslocada para o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, permanecendo, contudo, o mesmo conteúdo anterior (Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

A toda a evidência, tratou-se de um mero lapso de remissão à legislação tributária, já que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (art. 144 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional).

No demonstrativo de multa e juros de mora, integrante do auto de infração lavrado pela fiscalização, a fundamentação legal da penalidade está corretamente indicada, com base no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação implementada pela Lei nº 11.488, de 2007 (fls. 35).

O aspecto relevante é que o agente fazendário descreveu a conduta do contribuinte e motivou a exacerbação da penalidade de ofício ao patamar de 150%, com a justificativa de evidente intuito de omissão da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário de 2009 (fls. 23/24).

Inexiste nulidade sem prejuízo à parte. O auto de infração permitiu ao sujeito passivo defender-se da acusação fiscal, oportunizando a ele apresentar todos os argumentos de fato e de direito contra a pretensão fiscal, ficando garantidos a ampla defesa e o contraditório no processo administrativo.

A pessoa física compreendeu a imputação fiscal, tanto que alegou na peça impugnatória e no recurso voluntário que a simples omissão de rendimentos não evidencia o intuito de fraude contra o Fisco, sendo necessária a demonstração do dolo do contribuinte para a aplicação da penalidade de 150%.

Não há que se falar em decretação da nulidade do auto de infração quando o ato administrativo encontra-se revestido dos requisitos exigidos para o lançamento tributário, tampouco ficou demonstrado o prejuízo ao exercício do direito de defesa.

Mérito

(a) Multa Isolada

Referindo-se a decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o recorrente afirma que é inaplicável, sobre a mesma base de cálculo, a multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

Com efeito, para os fatos geradores até o ano de 2006, a jurisprudência administrativa é firme no sentido da impossibilidade da aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, tendo ambas a mesma base de cálculo.

Nesse sentido, o enunciado sumulado nº 147 deste Tribunal Administrativo:

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%).

Contudo, segundo se observa do próprio verbete, após a alteração introduzida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, passou a existir a previsão de aplicação de penalidades distintas para as duas condutas: (i) deixar de recolher antecipadamente o imposto devido a título de carnê-leão e (ii) omitir os mesmos rendimentos tributáveis quando da declaração de ajuste anual da pessoa física.

Eis a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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.

(...)

Esse é o entendimento atual da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Tribunal Administrativo: ¹

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Após a alteração introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é devida a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), pois se trata de duas penalidades para duas condutas distintas.

Logo, sem razão o recorrente, uma vez que os fatos geradores do presente lançamento são referentes ao ano de 2009, posterior à alteração da legislação tributária.

¹ Acórdão nº 9202-007.715, de 28/03/2019, relativo ao Processo nº 10120.723502/2014-11, de relatoria do conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(b) Multa Qualificada

O recorrente contesta a multa qualificada de 150% aplicada pela fiscalização, incidente sobre a omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas no ano-calendário, por entender que o agente fazendário deixou de carrear aos autos qualquer indício da prática do dolo. Pelo contrário, a autoridade fiscalizadora imputou a penalidade mais gravosa pelo simples fato da omissão de rendimentos tributáveis, o que é inadmissível.

Pois bem. Para melhor compreensão das razões da fiscalização na aplicação de multa no percentual de 150%, reproduzo excertos do Termo de Verificação e de Constatação Fiscal (fls. 21/24):

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil no curso do procedimento fiscal junto ao sujeito passivo acima identificado e de acordo com o disposto nos artigos 904, 910, 911 e 927 do Decreto nº 3000 de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), de acordo com a Declaração de Ajuste Anual, Exercício 2010 (Ano-Calendário 2009), com os dados constantes nos bancos de dados da Receita Federal do Brasil e documentação apresentada pelo sujeito passivo, elaboramos o presente Termo de Verificação e de Constatação Fiscal que passa a fazer parte integrante e indissociável do Auto de Infração lavrado nesta mesma data.

(...)

De posse das informações fornecidas em 01/10/2012, encaminhamos ao sujeito passivo o Termo de Intimação Fiscal de 09/11/2012, recebido por via postal em 14/11/2012, ao qual foram anexados recibos relativos a honorários advocatícios, conforme quadro abaixo, solicitamos que fosse justificado o motivo pelo qual os valores constantes dos recibos, apresentados pelos recebedores dos serviços neles discriminados, não foram oferecidos à tributação em sua Declaração de Ajuste Anual do Exercício de 2010 (ano-calendário 2009), a título "Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Física":

(...)

Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal o sujeito passivo apresentou a seguinte resposta:

"Reconheço que por equívoco não houveram os recolhimentos incidentes sobre os valores constantes nos recibos anexos ao termo de intimação fiscal, não tendo sido indevidamente inseridos na minha declaração de ajuste anual/2009."
(sic)

II. INFRAÇÕES APURADAS/OMISSÃO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA

Pelo exposto, o sujeito passivo auferiu, durante o ano-calendário 2009, rendimentos tributáveis por serviços advocatícios prestados, sem vínculo empregatício, a pessoas físicas, em valores superiores aos oferecidos à tributação em sua Declaração de Ajuste Anual.

Os valores, consolidados mensalmente, de acordo com as informações contidas no banco de dados eletrônicos da Receita Federal do Brasil, nos recibos anexos ao Termo de Intimação Fiscal de 09/11/2012 e reconhecidos pelo sujeito passivo, perfazem os totais abaixo discriminados:

(...)

IV. MULTA QUALIFICADA

Conforme descrito, o sujeito passivo, durante o ano-calendário 2009, omitiu rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física, item II, dos quais tinha pleno conhecimento, recebidos de pessoa física no valor total de R\$ 295.697,00 (duzentos e noventa e cinco mil, seiscentos e noventa e sete reais) e não efetuou o recolhimento do imposto a título de "Carnê-Leão". Tal conduta evidencia seu intuito em omitir a base de cálculo do imposto, configurando, em tese, crime contra a ordem tributária.

Destacamos que os rendimentos declarados pelo sujeito passivo, R\$ 42.000,00, representam apenas 12,43% dos rendimentos efetivamente auferidos, R\$ 337.697,00.

Assim, cabe a aplicação da multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, inciso II da Lei nº 9,430/96, tendo em vista estar configurado o evidente intuito de fraude, conforme definido no artigo 72 da Lei nº. 4.502/64, bem como indícios contra a ordem tributária, previstos nos artigos 1º. e 2º. da Lei nº. 8.137/90, todos abaixo transcritos:

(...)

(Destaques do original)

Como se percebe do texto copiado, a narrativa fiscal reproduz uma conduta infracional do contribuinte associada à omissão de rendimentos e à correspondente falta de recolhimento do imposto de renda, a título de antecipação, através do carnê-leão, e no encerramento do ano-calendário.

Em nenhum momento a autoridade tributária descreve outro comportamento da pessoa física que possa diferenciar os fatos verificados de uma simples apuração de omissão de rendimentos.

Para a incidência de penalidade mais gravosa é necessária a demonstração pela autoridade lançadora da intenção firme do infrator de praticar a conduta ilícita perante o Fisco, não deixando margem de dúvida a respeito da existência do dolo.

A jurisprudência deste Tribunal Administrativo não autoriza a qualificação da multa de ofício pela simples omissão de rendimentos, sendo imprescindível demonstrar o dolo subjacente com a finalidade de sonegação ou fraude.

Nessa linha de entendimento, confira-se a Súmula CARF nº 14:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

É verdade que a fiscalização tributária apontou que os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no ano-calendário de 2009 representaram apenas 12,43% dos rendimentos efetivamente auferidos. Todavia, tal circunstância mostra-se, por si só, incapaz de atestar a conduta dolosa.

Com efeito, não é possível estabelecer um parâmetro seguro para dizer que determinada relação percentual entre rendimentos declarados e omitidos é um sinal de sonegação ou fraude. A avaliação da existência de dolo deve levar em consideração a percepção do conjunto probatório de cada situação.

Por exemplo, a hipótese de omissão de apenas 12,43% dos rendimentos efetivamente auferidos poderia estar associada à intenção de sonegação tributária, depois de examinadas as circunstâncias envolvidas.

Acrescento que o procedimento fiscal levado a efeito no recorrente foi direcionado especificamente para os rendimentos recebidos de pessoas físicas, a partir do confronto entre os valores declarados pelo contribuinte e os dados constantes nos bancos de dados da Receita Federal do Brasil.

A omissão de rendimentos tributáveis ficou caracterizada a partir de recibos emitidos pelo recorrente, vinculados ao pagamento de honorários advocatícios em razão do sucesso alcançado em reclamações trabalhistas, cujas cópias, provavelmente, foram obtidas em decorrência de diligências efetuadas junto aos declarantes dos rendimentos recebidos nos processos judiciais (fls. 14/15 e 16/19).

Os honorários advocatícios pagos em decorrência de ação judicial trabalhista são dedutíveis dos rendimentos tributáveis recebidos, devendo o reclamante preencher a ficha “Pagamentos Efetuados” da declaração de ajuste anual com os dados de identificação e o valor destinado ao beneficiário do pagamento.

Como se observa, é forte a possibilidade de simples cruzamento de dados pela administração tributária, o que fragiliza a tese da intenção dolosa.

Mais uma razão, portanto, para exigir da autoridade fiscal a indicação e a caracterização da sonegação tributária, evidenciando a conduta dolosa de impedir ou retardar o conhecimento dos fatos geradores por parte da administração tributária com o propósito de eximir-se do imposto de renda devido.

Em síntese, não tendo a autoridade fiscal produzido prova da conduta dolosa do recorrente, o afastamento da multa de ofício qualificada é medida que se impõe, reduzindo ao patamar básico de 75%.

(c) Demais Questões

A multa de ofício sobre a omissão de rendimentos tributáveis do trabalho incide de maneira proporcional sobre o imposto não declarado/recolhido espontaneamente. O patamar mínimo da penalidade em 75% é fixo e definido objetivamente pela lei, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador administrativo afastar ou reduzir o percentual no caso concreto.

Além disto, o afastamento da presunção de constitucionalidade de lei, aprovada pelo Poder Legislativo, demanda apreciação e decisão por parte do Poder Judiciário.

Escapa à competência dos órgãos julgadores administrativos reconhecer que a multa de ofício proporcional de 75% ou 150%, assim como a multa isolada de 50%, em avaliação individual ou em conjunto, são confiscatórias e/ou abusivas, porquanto a análise da matéria demandaria o confronto da lei tributária com preceitos de ordem constitucional. Argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa.

Nessa perspectiva, não só o "caput" do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2 do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Finalmente, quanto aos juros incidentes sobre o valor original do crédito tributário, utilizou-se a taxa Selic, reconhecida válida para fins tributários, nos termos do verbete nº 4 do CARF:

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.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO a preliminar e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess