



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.724275/2014-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.873 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de junho de 2021
Recorrente JOAO LUIZ FERREIRA COSTA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011

CARNÊ-LEÃO. MULTA ISOLADA. SÚMULA CARF 147.

É cabível 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 posteriores ao ano de 2007.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Não ficando claramente evidenciada a ocorrência de dolo na conduta do contribuinte, deve ser excluída a qualificação da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(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, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomão de Almeida Nobrega (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de recurso voluntário em face do Acórdão nº 01-31.594, exarado pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belem/PA, fl. 96/101.

O contencioso administrativo tem origem no Auto de Infração de fls. 71/81, cuja motivação está descrita no Termo de Constatação Fiscal de fl. 87 a 90, e se refere ao ano-calendário de 2011.

A leitura do citado Termo de Constatação Fiscal, evidencia que a Autoridade Fiscal, constatou as seguintes infrações à legislação tributária:

0001 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITOS A CARNÊ-LEÃO – OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS

0002 - MULTAS ISOLADAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO

Foram omitidos rendimentos auferidos de pessoa física no valor total de R\$ 209.484,80, sendo que os valores relativos aos meses de janeiro, junho e outubro estariam sujeitos ao recolhimento mensal a título de carnê-leão, razão pela qual foi lançada, também, multa isolada por falta de recolhimento do citado recolhimento mensal ao obrigatório.

Ciente do lançamento em 24 de abril de 2014, conforme AR de fl. 84, inconformado, o contribuinte apresentou a Impugnação de fl. 2 a 13, em que apresentou suas razões, as quais foram assim sintetizadas pela Decisão recorrida:

a) Admite os rendimentos lançados. A omissão teria sido causada por um descontrole interno dos arquivos;

b) Segundo entendimento do CARF e em linha com os pronunciamentos do judiciário, constitui *bis in idem* vedado pelo art 112 do CTN a imposição de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício decorrente do respectivo auto de infração:

c) Uma falha no recolhimento de tributos por um contribuinte que jamais foi autuado antes para o pagamento de tributos federais, não pode ser confundida com sonegação ou fraude fiscal;

d) O impugnante comumente cobra pelos serviços aos pacientes através das pessoas jurídicas, e que estas repassam ao contribuinte. Mas algumas receitas não foram incluídas nos comprovantes de rendimentos, e foram informadas como pagas por pessoas físicas.

e) O contribuinte declara de forma razoável seus rendimentos e contribuiu ao serviço de fiscalização.

f) Segundo jurisprudência do CARF, a simples omissão de rendimentos não autoriza a qualificação da multa.

Debruçada sobre os termos da Impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento a considerou improcedente, lastreadas nas conclusões que estão sintetizadas na Ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011

EMENTA

ILEGALIDADE DE DISPOSITIVOS LEGAIS.

Falece competência à autoridade julgadora de se manifestar acerca da ilegalidade de dispositivos legais, por ser matéria de exclusiva competência do Poder Judiciário. A atividade do lançamento é obrigatória e vinculada, devendo a legislação tributária ser aplicada em todos os seus termos, sob pena de responsabilidade funcional.

DESCRIÇÃO DOS FATOS E DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Não se conhece da preliminar de cerceamento do direito de defesa, quando se verifica que os fatos estão devidamente descritos no auto de infração e possibilitam ao sujeito passivo a apresentação de sua defesa

ENCARGOS LEGAIS . MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. ASPECTO CONFISCATÓRIO

A cobrança dos acessórios juntamente com o principal decorre de previsão legal nesse sentido, não merecendo prosperar a tese de que é confiscatória, por estar a autoridade lançadora aplicando tão somente o que determina a lei tributária.

MULTA ISOLADA

E legal a cobrança da multa de ofício e da multa isolada, sendo que esta última refere-se a situação específica prevista em lei da falta de recolhimento do carnê-leão. não se confundindo com a multa de ofício genérica.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do Acórdão da DRJ, em 18 de agosto de 2015, fls. 107, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, em 09 de setembro de 2015, o Recurso Voluntário de fl. 110/122, 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.

Após breve síntese dos autos, o recorrente afirma que não concorda com as multas de ofício qualificada e isolada pela falta de recolhimento de carnê-leão e informa ter parcelado o de tributo lançado.

No mérito, traz considerações sobre a improcedência da concomitância das citadas multas isoladas e de ofício, apontando entendimentos deste CARF sobre o tema e, a seguir, pontua aspectos relacionados à imposição da multa em seu percentual qualificado, também indicando precedentes desta Corte, tudo para pleitear a desqualificação a penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75.

Sintetizadas as razões recursais e limitado o litígio submetido a esta Turma de julgamento, a saber, a qualificação da penalidade de ofício e a concomitância da multa isolada por falta do carnê-leão, passa-se à exposição das conclusões deste Relator de forma apartada.

DA MULTA QUALIFICADA

Vejamos os argumentos da Fiscalização para levar a termo a qualificação da multa de ofício:

Conforme anteriormente demonstrado, o contribuinte omitiu rendimentos recebidos de pessoas físicas pela prestação de serviços médicos em sua Declaração de imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) do ano calendário 2011.

Ao informar apenas parte dos rendimentos efetivamente recebidos, o contribuinte evitou com isso o recolhimento do imposto que seria devido, através do carnê-leão, no ano do recebimento dos referidos rendimentos.

Importante destacar que o valor não declarado pelo contribuinte de RS 209.484,80 representou 100% dos rendimentos efetivamente auferidos de pessoas físicas.

Em virtude da referida conduta, cabe a aplicação da multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I e §1º. da Lei nº 9430/96, de acordo com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.418/2007. tendo em vista estar configurado o intuito de sonegação, consoante definido no artigo 71 da Lei nº 4.502/64. assim como indício de crime contra a ordem tributária previsto nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90.

Relevante ressaltar que o percentual de 150% não se refere ao imposto e sim à penalidade prevista na legislação tributária, que tem por objetivo inibir condutas que resultem em supressão do tributo.

Em relação à qualificação da multa de ofício, entendo oportuno destacar que se trata de medida de exceção, já que a regra é a aplicação do percentual de 75%, razão pela qual é necessário buscar apoio na legislação de regência:

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: (...)

§ 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.

Por sua vez a Lei 4.502/64 prescreve:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A leitura integrada dos dispositivos legais supracitados evidencia que, seja no caso de sonegação, fraude ou conluio, indispensável que, inequivocamente, esteja presente o elemento subjetivo (dolo) na conduta do contribuinte; de forma a demonstrar que este quis, de fato, alcançar os resultados capitulados pelo artigo 71 e 72 da Lei 4.502/64.

Ainda que seja difícil aferir o ponto a partir do qual uma conduta deixa de constituir mera infração à legislação tributária e passa ser uma conduta dolosa, punível com a qualificação da multa de ofício, é certo que, no caso em tela, a Autoridade Fiscal apenas justificou a duplicação do percentual da penalidade pelo fato de ter constatado que contribuinte não declarou à RFB rendimentos recebidos de pessoas físicas sem, contudo, dedicar uma única linha para demonstrar que tal fato foi resultado de ação dolosa, praticada pelo contribuinte com

o objetivo de reduzir o tributo devido ou impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador.

Tal tema é matéria sobre a qual este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou uniforme e reiteradamente tendo, inclusive, emitido Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n.º 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF n.º 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.

Assim, entendendo que a descrição realizada pela Autoridade Fiscal está limitada à infração à legislação tributária, não tendo sido demonstrada a conduta fraudulenta dolosa, entendo que merece reparo a decisão recorrida, excluindo-se a qualificação da multa de ofício, que deve ser alterada para 75%.

DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM PENALIDADE 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. 8 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 n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 são 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 é 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, 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, considerando que estamos diante de um lançamento relativo ao ano-calendário de 2011, é devida a exigência cumulativa das multas de ofício e isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, razão pela qual, neste tema, nego provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Por tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais acima expostos, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Fl. 8 do Acórdão n.º 2201-008.873 - 2ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.724275/2014-76