



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 15868.720131/2015-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.717 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2018
Matéria IRPF
Recorrente PAULO SÉRGIO FORMIGONI DE OLIVEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013, 2014, 2015, 2016

IRPF. GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE DIREITOS. CARACTERIZAÇÃO. ATIVIDADE RURAL. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTOS.

Constatada diferença positiva entre o valor de transmissão de direitos e o respectivo custo de aquisição na alienação de madeira em pé (maciço florestal) por pessoa física cessionária de direitos de propriedade, incide a apuração de ganho de capital, consoante o disposto nos arts. 21 e 22 da Lei n. 8.981/1995; art. 21 da Lei n. 7.713/1988; arts. 117 e ss. do Decreto n. 3.000/1999 - RIR/99 e Instrução Normativa SRF n. 84/2001 quando ausentes os pressupostos caracterizadores de atividade rural previstos no art. 2º. da Lei n. 8.023/1990; art. 17 da Lei n. 9.250/1995; art. 59 da Lei n. 9.430/1996; art. 58 e ss. do Decreto n. 3.000/1999 - RIR/99 - e na Instrução Normativa SRF n. 83/2001.

GANHOS DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO ZERO.

Na ausência de valor pago, o custo de aquisição de bem ou direito é igual a zero quando não possa ser determinado nos termos dos incisos I, II e III do art. 18 da Instrução Normativa SRF n. 84/2001.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CUMULATIVIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA.

A multa isolada (art. 44, II, da Lei n. 9.430/1996) e a multa de ofício (ordinária de 75% ou qualificada de 150%) prevista no art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, são incomunicáveis, vez que tratam de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre base de cálculos diferentes. Destarte, não existe óbice à cumulatividade de ambas penalidades, nem tampouco há que se falar de tributação com efeito de confisco, vez que

as multas em apreço foram aplicadas em percentuais estabelecidos na legislação tributária em vigor.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO.

A qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, requer a identificação inequívoca, na conduta praticada pelo sujeito passivo, de sonegação, fraude ou conluio, previstas, respectivamente, nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. Todavia, não se verificando fraude documental nem dolo específico para sonegação fraudulenta de tributos, e considerando-se ainda que os negócios jurídicos vinculados às infrações de ganho de capital ocorreram às claras, sem simulação ou sequer dissimulação, e com fulcro em documentos válidos em conteúdo e forma, bem assim hábeis a caracterizá-los, não há que se falar em multa qualificada.

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 multa, retornando seu montante ao patamar ordinário de 75%.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira (Presidente em Exercício), Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, José Ricardo Moreira (Suplente Convocado), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luís Henrique Dias Lima, Gregório Rechmann Júnior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (e-fls. 787/815) em face do Acórdão n. 11-52.829 - 5ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife (PE) - DRJ/REC (e-fls. 760/778), que julgou parcialmente procedente a impugnação de e-fls. 672/693 e manteve parcialmente o crédito tributário consignado no lançamento constituído em **21/12/2015** (e-fl. 658) mediante o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF - Exercícios: 2013, 2014, 2015, 2016 - no montante de R\$ 23.800.285,19 - sendo R\$ 8.849.237,95 de imposto (Cód. Receita 2904), R\$ 1.708.990,62 de juros de mora calculados até 12/2015 e R\$ 13.235.045,74 de multa proporcional calculada sobre o principal - (e-fls. 628/644) - com fulcro em *i*) omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada; *ii*) omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais; e *iii*) falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão, conforme o discriminado no Relatório Fiscal (e-fls. 610/627).

Em face do Auto de Infração - IRPF (e-fls. 628/644), o sujeito passivo, ora Recorrente, apresentou a impugnação de e-fls. 672/693 julgada parcialmente procedente, nos termos do Acórdão n. 11-52.829 (e-fls. 760/778).

Cientificado da decisão *a quo* em **13/05/2016** (e-fls. 760/765), o Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 787/815) na data de **14/06/2016**, esgrimindo exatamente os mesmos argumentos consignados na impugnação (e-fls. 672/693).

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, Relator.

O Recurso Voluntário (e-fls. 787/815) é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235/72 e alterações posteriores. Portanto, dele CONHEÇO.

O cerne da presente lide limita-se à omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, bem assim na aplicação de multa por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão, vez que a infração caracterizada por omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada foi superada pela instância de piso, nos seguintes termos:

"8.5 O contribuinte alega que o depósito no valor de R\$ 153.781,74, se trata de levantamento de valor em processo judicial da 2a. Vara Cível da Comarca de Presidente Prudente, tendo como partes a empresa Choupana Distribuidora de Bebidas Ltda e Banco Santander Banespa Cia de Arrendamento Mercantil. Explicou que na partilha do patrimônio coube ao impugnante a propriedade da citada empresa e, assim, esse valor estaria justificado.

Vê-se pelos documentos acostados às fls. 433 e 434 que, de fato, a origem do recurso está devidamente comprovada.

8.6. Como os demais depósitos de origem não comprovada possuem valores que, individualmente, estão abaixo de doze mil reais e, em conjunto, não totalizam oitenta mil reais, acata-se o argumento da defesa e, assim, nesta parte, o crédito tributário levantado no auto de infração com incidência de multa de ofício de 75% será cancelado."

Muito bem.

De plano, cabe destacar que o Recorrente não aduz novos argumentos, nem conjunto probatório, além daqueles já apreciados pela instância de piso, limitando-se a reproduzir na peça recursal de e-fls. 787/815 os termos da impugnação de e-fls. 672/693 em seu inteiro teor.

Nessa perspectiva, passo à análise das razões de fato e de direito em face das infrações remanescentes na lide.

Omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos (madeiras em pé de eucaliptos)

No tocante à omissão de ganho de capital relativa à alienação de madeira, consta dos autos que o Recorrente é cessionário de direitos de compra e venda de madeira em pé, havendo como cedentes as empresas Agropecuária Camburey Ltda. - CNPJ 06.021.642.0001-53; Agropecuária Gea Ltda. - CNPJ 06.021.629.0001-02; e Agropecuária Provanil Ltda. - CNPJ 06.021.663/0001-79, e, na condição de interveniente a empresa Eldorado Celulose e Papel S/A, conforme Instrumento Particular de Cessão de Direitos, firmado em 28/06/2012 (e-fls. 381/389). Em decorrência da cessão em apreço, conferiu-se ao cessionário o direito de propriedade das madeiras em pé de eucalipto plantadas na Fazenda Rio Verde, localizada em Água Clara (MS).

Não obstante a argumentação do Recorrente no sentido de caracterizar a operação de alienação em tela como se atividade rural fosse, o que afastaria a incidência de tributação de ganho de capital, resta caracterizado nos autos que no ano-calendário 2012, quando ocorreu a efetiva transferência do bem - consubstanciado em floresta de madeira em pé de eucalipto - para o Recorrente, a floresta de eucaliptos encontrava-se em plenas condições para exploração (corte), o que evidencia que foi plantada e cultivada pelas empresas cedentes acima discriminadas.

Com efeito, a decisão recorrida elucida a questão:

"9.6. Em todos esses documentos não resta dúvida que em 2012, ano da efetiva transferência do bem (floresta) para o impugnante, a madeira estava madura, pronta para a efetiva exploração (corte), como se pode vê no aditivo ao contrato com a Eldorado, no qual a madeira em pé de eucalipto foi plantada e cultivada pelas agropecuárias.

I. As INTERVENIENTES ANUENTES celebraram com a ELDORADO um Contrato de Compra e Venda de Madeira em Pé ("Contrato de Compra e Venda"), em 18 de novembro de 2010, através do qual, comprometeram-se a vender para a ELDORADO madeira em pé de eucalipto plantada e cultivada pelas referidas agropecuárias na Fazenda Rio Verde – Área Remanescente no Município de Água Clara, Estado do Mato Grosso do Sul, com área de 15.273,8544 has (quinze mil, duzentos e setenta e três inteiros, oito mil,

(...)"

Tais constatações conferem razão à Fiscalização da RFB, corroborada pela instância de piso, em descaracterizar atividade rural do Recorrente, que assim se pronuncia:

9.8. Neste ponto, não há dúvida em relação à materialidade dos fatos envolvidos. Não se trata de atividade rural do contribuinte, pois, verifica-se que não houve participação do contribuinte no cultivo das árvores, nem no beneficiamento da floresta. Houve ganho com a venda da madeira, tal ganho, evidentemente, deve ser tributado na forma da legislação vigente. O ganho foi em forma de bem (madeira de eucalipto), sendo este bem vendido mediante lucro. Este lucro, então, deve ser tributado, na forma da legislação vigente, como ganho de capital.

9.7. A empresa Eldorado, em resposta à intimação fiscal à fl. 515, informou que diante do contrato de cessão de direitos referidos anteriormente (letra "b", subitem

9.5) *passou a efetuar o pagamento pela madeira diretamente à pessoa física do Sr. Paulo Sergio, ora impugnante. Nesta oportunidade a empresa juntou comprovantes de pagamentos e escriturações contábeis correspondentes.*

9.8. *Neste ponto, não há dúvida em relação à materialidade dos fatos envolvidos. Não se trata de atividade rural do contribuinte, pois, verifica-se que não houve participação do contribuinte no cultivo das árvores, nem no beneficiamento da floresta. Houve ganho com a venda da madeira, tal ganho, evidentemente, deve ser tributado na forma da legislação vigente. O ganho foi em forma de bem (madeira de eucalipto), sendo este bem vendido mediante lucro. Este lucro, então, deve ser tributado, na forma da legislação vigente, como ganho de capital.*

9.9. *À vista desses elementos, resta claro que o contribuinte, assim como qualquer outra pessoa de negócios, ao ceder uma extensa área de terra para que terceiros a explore, levou em consideração todos os aspectos que envolveria referida cessão, tais como o custo dessa cessão e o provável e esperado lucro futuro. Em sendo assim, é de fácil conclusão que o contribuinte, quando selou o acordo, levou em consideração todo o investimento que o grupo familiar já efetuara na terra, por meio das empresas agropecuárias.*

9.9. *Portanto, o negócio com a venda de madeira não se tratou de atividade rural, mas sim venda de ativos sujeita ao regime de tributação dos ganhos de capital na alienação de bens ou direitos. Assim, também fica fora da análise a questão levantada pela defesa sobre antecipação de receitas da atividade rural. A uma porque como ficou evidente, a natureza do rendimento não é de atividade rural. A duas porque observou-se que o corte da madeira tinha uma programação em andamento desde 2010.*

Observa-se também que o Recorrente não informa nenhum rendimento a título de atividade rural nas declarações de ajuste anual dos Exercícios 2013, 2014 e 2015 (e-fls. 02/90), e, a despeito de buscar caracterizar atividade rural na operação de alienação de madeira em pé de eucalipto, nenhuma conjunto probatório nesse sentido acosta aos autos.

Nesse contexto, a operação de alienação em apreço não se enquadra nas hipóteses elencadas no art. 2º. da Lei n. 8.023/1990; art. 17 da Lei n. 9.250/1995; art. 59 da Lei n. 9.430/1996; art. 58 e ss. do Decreto n. 3.000/1999 - RIR/99 - e Instrução Normativa SRF n. 83/2001, vez que não decorre de atividade rural, mas sim nos arts. 21 e 22 da Lei n. 8.981/1995; art. 21 da Lei n. 7.713/1988; arts. 117 e ss. do Decreto n. 3.000/1999 - RIR/99 e na Instrução Normativa SRF n. 84/2001.

No que diz respeito ao custo de aquisição, o Recorrente afirma que o custo de aquisição da madeira em pé de eucalipto (maciço florestal) é de R\$ 61.000.000,00:

Na página 16 do Relatório Fiscal a autoridade lançadora consignou que, "tendo em vista que o documento denominado Instrumento Particular de Cessão de Direitos pelo qual as empresas cedentes transferiram a real propriedade da madeira ao sujeito passivo não impôs ônus para essa transferência, o custo de aquisição considerado nos demonstrativos de apuração de Ganho de Capital será zero." Esse instrumento foi firmado em 28 de junho de 2012.

No entanto, não é correta essa assertiva do douto autor do lançamento tributário.

Na página 18 do Instrumento particular de Extinção de Condomínio, Divisão Amigável, Assunção de Dívidas e Outras Avenças, datado de 22 de junho de 2012,

com cópia nos autos, consta entre os bens, direitos e obrigações que tocaram ao impugnante na partilha do patrimônio comum (cláusula segunda, pág. 14):

"D - CRÉDITOS A RECEBER (Venda de Ativo Florestal)

Direitos sobre o Contrato de Compra e Venda de Madeira em Pé, datado de 18 de novembro de 2.010, com a empresa ELDORADO CELULOSE E PAPEL S/A- CNPJ. 07.401.436/0001-31, referente ao maciço florestal existente na Fazenda Rio Verde, município de Água Clara-Ms., no valor total de R\$ 81.000.000,00 (oitenta e um milhões de reais), remanescendo ainda um saldo de R\$ 61.000.000,00 (sessenta e um milhões de reais), devendo as Credoras comunicar por escrito a Credora a cessão ora realizada."

Embora essa disposição contratual não seja um primor de redação, o que ela expressa, sem possibilidade de interpretação diversa, é o recebimento, pelo contratante Paulo Sérgio Formigoni de Oliveira, do direito de crédito, de sessenta e um milhões de reais, pela venda de madeira em pé para entrega futura.

Esse direito de crédito perante a empresa Eldorado faz parte dos bens que o reclamante recebeu em contrapartida à sua participação no patrimônio comum extinto na partilha de que trata o Instrumento Particular de Extinção de Condomínio, Divisão Amigável, Assunção de Dívidas e Outras Avenças, datado de 22 de junho de 2012. Logo, o custo de aquisição da madeira é de R\$ 61.000.000,00, e por isso, também neste ponto, o lançamento é injustificável.

Pois bem.

Consoante dispõe a cláusula terceira (item 3.1) do contrato de compra e venda de madeira em pé firmado em 18/11/2010 pelas empresas agropecuárias (vendedoras) e a empresa Eldorado Celulose e Papel Ltda. - CNPJ 07.401.436/0001-31 (compradora) - e-fls. 365/380, o valor total da operação de compra e venda em tela é de R\$ 81.000.000,00. No item 3.4, há menção expressa a adiantamento de valores às vendedoras na ordem de R\$ 20.000.000,00, convertidos em volume de madeira a serem abatidos/descontados do volume total estimado e a ser apurado no momento do corte da madeira implantada na floresta das vendedoras.

Desta forma, o valor de R\$ 61.0000.000,00 consignado no tópico V - Créditos a Receber (e-fls. 705/706) e no tópico D - Créditos a Receber (Venda do Ativo Florestal) - e-fl. 714 - da cláusula segunda do Instrumento particular de Extinção de Condomínio, Divisão Amigável, Assunção de Dívidas e Outras Avenças, firmado em 22/06/2012 (e-fls. 697/727 e 816/846), corresponde ao saldo devedor remanescente do valor total de R\$ 81.000.000,00, que consubstanciam os direitos sobre o Contrato de Compra e Venda de Madeira em Pé firmado em 18/11/2010 (e-fls. 365/380) a ser adimplido pela empresa Eldorado Celulose e Papel Ltda. - CNPJ 07.401.436/0001-31 na forma pactuada.

Assim, não procede a afirmação do Recorrente de que o valor remanescente de R\$ 61.0000.000,00 trata-se do custo de aquisição do maciço florestal (floresta de madeira em pé de eucalipto).

Nesse contexto, considerando-se que o Recorrente em nenhum momento fez prova com documentação hábil e idônea do custo de aquisição, nem mesmo quando da apresentação da impugnação (e-fls. 672/693), nem do Recurso Voluntário (e-fls. 787/815) em

apreço, e sequer consta da respectiva declaração de ajuste anual tal informação, é mister considerar-se o custo de aquisição igual a zero, nos termos do art. 18, IV, da Instrução Normativa SRF n. 84/2001. Por oportuno, reproduzo a decisão recorrida neste ponto:

10. A madeira em pé foi cedida pelas agropecuárias já mencionadas, em função do acordo familiar celebrado para fins de individualização patrimonial. Não há custo de aquisição comprovado nos autos. O valor estimado da floresta constante do contrato particular representativo da divisão familiar do patrimônio não pode ser considerado como custo de aquisição da floresta. É uma informação aleatória sem base em documentação hábil e idônea.

10.1. O cessionário impugnante poderia ter apresentado o valor contábil da madeira em pé comercializada, para formação do custo de aquisição a ser utilizado no cálculo, desde que devidamente acompanhado de documentação hábil e idônea.

10.2. A título de exemplo, no caso de devolução do capital social, o artigo 22 da Lei Nº 9.249, de 1995, estabelece que os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular, sócio ou acionista, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado. Este valor deve ser informado na declaração de bens correspondente à declaração de ajuste anual do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

10.3. Mas essas informações, provenientes das agropecuárias detentoras anteriores da floresta, não foram oferecidas ou comprovadas à fiscalização. Diante disso, a autoridade fiscal adotou o custo de aquisição igual a zero, tendo em vista que o instrumento de cessão de direitos não impôs qualquer ônus para a transferência do direito de propriedade à madeira em pé de eucalipto. A IN 84/2001, que consolida a legislação pertinente aos ganhos de capital, prevê a possibilidade de custo de aquisição igual a zero, na seguinte hipótese:

Art. 18. Na ausência do valor pago, o custo de aquisição é:

I - o valor que tenha servido de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;

II - o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante anterior;

III - o valor corrente na data da aquisição;

IV - igual a zero, quando não possa ser determinado nos termos dos incisos I, II e III.

(...)(grifos originais)

10.4. Como se vê, o impugnante não traz aos autos o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante anterior, nem o valor contábil da madeira constante da escrituração das agropecuárias. Assim, fica mantido, no cálculo do ganho de capital aqui analisado, o custo de aquisição no valor igual a zero.

Quanto à indevida tributação do AC 2015, o Recorrente fundamenta-se na seguinte tese, *verbis*:

Dado que o contribuinte tem prazo até 30 de abril do ano seguinte àquele em que percebeu renda do tipo "rendimentos" para declarar a obrigação de pagar o imposto de renda pessoa física, em nenhuma hipótese poderá a autoridade lançadora, no ano de 2015, tributar rendimentos passíveis de oferecimento à

tributação no exercício de 2016. Todavia, foi o que ocorreu no caso, sendo nula a tributação nesta parte.

Por ser suficientemente elucidativa, alinhavo-me, nos termos do art. 57, § 3º., do RICARF, à argumentação da decisão de piso, abaixo transcrita:

11. A defesa também se insurge quanto ao lançamento efetuado sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2015. Aduz, em síntese, que os fatos geradores não se completaram e a fiscalização não poderia lançar antes de terminado o ano.

11.1 Na hipótese de rendimento sujeito à tributação dos ganhos de capital na alienação de bens e/ou direitos, o contribuinte deve apurar e recolher o imposto de forma mensal, em separado dos demais rendimentos porventura auferidos. Os ganhos de capital mencionados não sofrem tributação no ajuste anual, eles não compõem a base de cálculo da declaração anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, apenas são informados em anexo específico. Portanto, o fato gerador ocorre na medida da percepção dos rendimentos e, dessa forma, não faz sentido as alegações da defesa quanto à anulação do imposto apurado pela autoridade fiscal nos meses referentes ao ano-calendário 2015. É o que estabelece o artigo 21 da Lei Nº 8.981, de 1995, regulamentado pelo artigo 117 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto Nº 3.000, de 26/3/1999, abaixo colacionado:

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, §2º, e Lei Nº 8.981, de 1995, art. 21).

(...)

§2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Lei Nº 8.134, de 1990, art. 18, §2º, e Lei Nº 8.981, de 1995, art. 21, §2º)

(...) grifos acrescidos

Com relação à cumulatividade das multas aplicadas (multa isolada e multa de ofício), visando a uma melhor compreensão da matéria em lide, entendo oportuno um breve resgate da legislação tributária, no tocante à aplicação da multa de ofício e da multa isolada, ambas previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

No que diz respeito à multa de ofício, é de se observar que o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996 foi alterado, em 29/06/2006, pela Medida Provisória (MP) n. 303/2006, que disciplinava, entre outras questões, a aplicação das multas nos casos de lançamentos de ofício realizados pela Administração Tributária Federal.

Assim, na primeira redação do art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, a multa de ofício era aplicada nos casos de falta de pagamento ou recolhimento; pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; falta de declaração; e declaração inexata, exceto os casos de sonegação, fraude e conluio.rib

Na redação conferida pela MP n. 303/2006, a multa de ofício de 75% prevista no dispositivo legal em tela somente pode ser aplicada sobre a totalidade ou

diferença de tributo quando se configure falta de pagamento ou recolhimento; falta de declaração; e declaração inexata.

Não obstante o encerramento do prazo de vigência da MP n. 303/2006 em 27/10/2006, consoante os termos do Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional n. 57/2006, a redação do art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996 permaneceu exatamente com a mesma configuração que lhe foi conferida por aquela MP, ou seja, a multa de ofício de 75% aplica-se nos casos de falta de pagamento ou recolhimento; falta de declaração; e declaração inexata, agora sob os auspícios da MP n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007.

Assim, a novel redação do art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996 excluiu da hipótese de hipótese de incidência da multa de ofício de 75% o "pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória", deduzindo-se, todavia, que a referida multa está afastada apenas nas situações em que o sujeito passivo efetuou o pagamento após o vencimento, sem o acréscimo da multa de mora de 20%, mas tenha confessado o respectivo débito. Nesse caso específico, a rigor, a multa de ofício de 75% não seria aplicável.

De outra banda, é oportuno resgatar que até a edição da MP n. 351/2007, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei n. 11.488/2007, a multa isolada prevista no art. 44, II, da Lei n. 9.430/1996 era aplicada nas hipóteses em que o tributo não havia sido anteriormente pago; o tributo havia sido pago em atraso, mas sem a imposição da multa de mora; a pessoa física sujeita ao recolhimento mensal, deixasse de fazê-lo ao longo do ano; e a pessoa jurídica sujeita ao recolhimento mensal por estimativa, deixasse de fazê-lo ao longo do ano. A alíquota da multa isolada era de 75%, ou de 150% para os casos de evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio.

Todavia, desde a edição da MP n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, alterou-se essa sistemática, vez que a multa isolada passou a ser de 50% cobrada sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser feito ao longo do ano-calendário pela 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, no respectivo país de origem, e pela pessoa jurídica que optar pelo regime de pagamento por estimativa.

Nesse contexto, desde 22/01/2007, assim é a redação do art. 44, I e II, da Lei n. 9.430/1996:

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)

[...] (grifei)

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)

[...]

Destarte, a nova redação do art. 44, I e II, da Lei n. 9.430/1996, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22 de janeiro de 2007, afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, vez que as hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento do carnê-leão são perfeitamente distintas e tratadas em incisos próprios do indigitado dispositivo legal.

Resta evidenciado que os incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes.

A multa de ofício aplica-se sobre o tributo devido apurado anualmente, no caso concreto, IRPF, aperfeiçoando-se a hipótese de incidência tributária ao final do ano-calendário.

Por sua vez, na espécie, a multa isolada é apurada sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser feito ao longo do ano-calendário pela 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, no respectivo país de origem.

É dizer, são materialidades absolutamente independentes e distintas, não havendo que se falar em concomitância.

Desta forma, não existe óbice à cumulatividade de ambas penalidades, nem tampouco há que se falar de tributação com efeito de confisco, vez que as multas foram aplicadas em percentuais estabelecidos na legislação tributária em vigor.

Todavia, no que diz respeito à qualificação da multa (150%), entendo que deve ser afastada, retornando-se ao patamar ordinário de 75%, vez que não se verifica, nem resta comprovado, no caso concreto, fraude documental e dolo específico para sonegação fraudulenta de tributos, considerando-se que os negócios jurídicos vinculados às infrações de ganho de capital ocorreram às claras, sem simulação ou dissimulação, com fulcro em documentos válidos em conteúdo e forma, bem assim hábeis a caracterizá-los, que, inclusive, permitiram a imediata constatação pela Fiscalização da RFB.

É de bom alvitre ressaltar que para o agravamento da multa é necessário identificar qual das ações ou omissões dolosas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64 foram praticadas, sendo ainda imprescindível a comprovação do dolo, o que, convenhamos, não se aplica ao caso concreto.

E é exatamente nesse sentido o enunciado de Súmula CARF n. 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.

Por sua vez, o enunciado de Súmula Vinculante CARF n. 25 consolida o seguinte entendimento:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64.

Processo nº 15868.720131/2015-79
Acórdão n.º **2402-006.717**

S2-C4T2
Fl. 865

Ante o exposto, voto no sentido de **CONHECER** do Recurso Voluntário (e-fls. 787/815) e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para afastar a multa qualificada (150%), retornando-se ao patamar ordinário de 75%.

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima