



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

Processo n° 19515.004957/2008-19
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 2202-003.684 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de fevereiro de 2017
Matéria IRPF
Embargante Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil - Pessoa Física
Interessado LUIZ ROBERTO GIUGNI e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005, 2006

Ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

São cabíveis Embargos de Declaração para suprir omissão do acórdão embargado, hipótese em que o novo acórdão será proferido para integrar o acórdão omissivo, sem alterar-lhe na parte já julgada.

ALTERAÇÃO DO MODELO DE DECLARAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

"É vedada a retificação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física que tenha por objeto a troca de forma de tributação dos rendimentos após o prazo previsto para a sua entrega." (Súmula CARF n° 86)

IRPF. MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE.

Improcedente a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física IRPF devido a título de carnê-leão, quando cumulada com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, uma vez possuírem bases de cálculo idênticas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração com efeitos infringentes para, sanando o vício apontado no Acórdão n° 2202-002.642, de 15/05/2014, alterar a decisão original para dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo a conta corrente conjunta (Banco Real) e excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Rosemary Figueiroa Augusto, Martin da Silva Gesto, Cecília Dutra Pillar, Márcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor do Contribuinte para constituir IRPF por omissão de rendimento. Intimado, o Contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela DRJ. Ainda insatisfeito, interpôs Recurso Voluntário, que foi julgado procedente por este e.CARF. Encaminhados os autos à DRF, para ciência do sujeito passivo, esta opôs Embargos de Declaração.

Feito o resumo da lide, passo ao relato pormenorizado dos autos.

Em 26/08/2008 foi lavrado auto de infração (fls. 609/615) em desfavor do Contribuinte para constituir IRPF referente aos anos-calendário de 2005 e 2006 no valor de R\$ 335.777,18, além de juros e de multa de ofício, vez que foi constatada "OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS". Também, foi lavrada multa isolada pelo não recolhimento de IRPF a título de carnê-leão.

Conforme o TVF (fls. 591/601), o Contribuinte foi intimado, durante a fiscalização, a comprovar a origem dos créditos efetuados em seu favor perante instituições financeiras. Também, foi identificado que o Contribuinte mantinha duas contas (uma corrente e outra poupança) em co-titularidade, além de uma conta individual. Ainda, que o Contribuinte não ofereceu à tributação valores admitidamente recebidos de pessoas físicas a título de prestação de serviços odontológicos, apurados pelo cruzamentos das contas correntes com as informações disponíveis no "Livro-Caixa".

Intimado em 28/08/2008 (fl. 617), o Contribuinte apresentou impugnação em 25/09/2008 (fls. 622/631 e docs. anexos fls. 632/732). Levada a julgamento em primeiro grau, a DRJ proferiu o acórdão nº 17-49.175 (fls. 747/752), de 15/03/2011, que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005, 2006

OMISSÃO DE RENDIMENTOS

Restando comprovada nos autos a percepção de rendimentos não devidamente declarados pelo interessado, a autoridade administrativa tem o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício do imposto de renda sobre os valores omitidos.

RETIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO

Não estando caracterizada a ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração de ajuste anual apresentada pelo interessado, não há como efetuar a retificação de lançamento para deduzir despesas de livro caixa.

MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO.

A multa isolada é exigida da estrita aplicação da legislação que rege a matéria, ou seja, em decorrência da falta de recolhimento do carnê-leão, cujo pagamento é obrigatório à pessoa física que receber rendimentos de outra pessoa física ou do exterior.

Impugnação Improcedente

Intimado dessa decisão em 18/08/2011 (fl. 757), e ainda irresignado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 762/770 e docs anexos fls. 771/1.875) em 19/09/2011, no qual argumentou, em síntese:

- Que a autoridade lançadora se confundiu em relação a qual era a conta bancária em co-titularidade, incluindo integralmente aquela que tinha co-titular e tributando apenas 50% da conta individual, o que é motivo de nulidade do lançamento;
- Que a autoridade lançadora, apesar de ter constatado que havia conta conjunta, deixou de intimar a co-titular para justificar a origem dos depósitos, o que é motivo de nulidade do lançamento;
- Que há erro na base de cálculo, porquanto a autoridade lançadora deixou de deduzir, indevidamente, as despesas necessárias à manutenção da atividade profissional do Recorrente;
- Que o Contribuinte não omitiu rendimentos. Pelo contrário, por erro, lançou na sua DIRPF apenas o valor líquido recebido de pessoas físicas, i.e., a soma do total recebido, deduzidos dos valores incorridos para a percepção do rendimento; e
- Que não é adequada a cumulação da multa de ofício pelo não recolhimento do IRPF anual e a multa isolada pelo não recolhimento do IRPF a título de carnê-leão, vez que ambas as punições incidem sobre a mesma infração.

Levado a julgamento em segundo grau, foi proferido o acórdão CARF nº 2202-002.642 (fls. 1.883/1.896), desta 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de

Julgamento, julgado na sessão de 15 de maio de 2014, que, por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário na forma da ementa e decisão a seguir:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2006, 2007

*NULIDADE - DEPÓSITO BANCÁRIO - FALTA DE
INTIMAÇÃO DO CO-TITULAR*

Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede a lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento (Sumula 29 CARF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Acontece que, quando os autos foram enviados para a DRF intimar o Contribuinte da decisão, essa delegacia opôs Embargos de Declaração (fls. 1.904/1.906) para aclarar a seguinte omissão:

" De acordo com o termo de verificação fiscal, e-fls. 592, a conta 6701177-4 do Banco Real é conjunta e a conta n° 010988-4 do Banco Banespa é individual.

(...)

No voto do Acórdão supramencionado foram considerados apenas os depósitos efetuados na conta conjunta do contribuinte, não há menção se os depósitos efetuados em conta individual devem ser considerados ou também devem ser cancelados." - fl. 1.904/1.905;

Os Embargos Declaratórios já foram recebidos por presidente de turma, conforme Despacho s/n de 08/04/2015 (fls. 1.908/1.909), com base em informações ofertada pelo relator anterior.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto

Os Embargos de Declaração são tempestivo e apresentam os demais requisitos de admissibilidade, portanto deles conheço.

Do Embargo de Declaração

Como aponta o relatório, a DRF opôs Embargos de Declaração contra o acórdão CARF nº 2202-002.642 uma vez que o acórdão concluiu pela nulidade do lançamento nos termos da Súmula CARF nº 29, porém uma das contas bancárias identificadas era individual.

Compulsando o voto que lastreou o acórdão embargado, anota-se que em sua o i. Relator afirmou:

"Logo, entendo que não tem como subsistir o lançamento por desrespeito ao comando cogente do parágrafo 6º, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96, supra-transcrita, eis que ambas as contas correntes cujos depósitos não (sic) tidos como não comprovados são de titularidade conjunta, não bastando, apenas, reduzir o montante tributável pelo número dos titulares, na esteira da jurisprudência desse Conselho de Contribuintes." - fl. 1.896

Em outras palavras, o acórdão efetivamente restringiu-se à análise das duas contas bancárias que tinham co-titular, omitindo-se em relação à conta individual.

Conclui-se, portanto, que o Embargo deve ser acolhido com efeitos infringentes para que se continue o julgamento, analisando o restante do Recurso Voluntário em relação à conta bancária individual.

Do Recurso Voluntário

Das contas bancárias mantidas em co-titularidade

Uma vez que a questão já foi julgada no acórdão embargado, não cabe voltar a tratar da matéria.

Da atividade de dentista - dedução de livro-caixa

Prevedo a possibilidade de o auto de infração ser mantido, o Contribuinte argumenta, subsidiariamente, pela necessidade de deduzir da base de cálculo os dispêndios necessários à manutenção da sua atividade, declarados no livro-caixa e devidamente comprovados.

A DRJ, por sua vez, já negou provimento a esse pleito, apontando que:

"A escolha do formulário para apresentação/envio da declaração de ajuste é uma opção do contribuinte a qual se torna definitiva com a entrega da mesma, não havendo previsão legal para sua troca (IN SRF 15/2001, art. 57).

Não é permitida a retificação da declaração de rendimentos da pessoa física visando a troca de formulário quando esse procedimento caracterizar uma mudança de opção e não erro cometido na declaração.

Tendo optado pelo modelo simplificado de declaração de ajuste anual e fazendo uso do desconto simplificado, que de acordo com § 10 do artigo 84, do Decreto 3000/99 substitui todas as deduções, não há como acatar seu pleito de considerar as despesas de livro-caixa." - fl. 750;

Pois bem.

A verdade é que a identificação do que se configura renda para fins de tributação é um dos temas mais delicados na seara jurídica. Rios de tinta e florestas de papel já foram gastos em teses e mais teses buscando a delimitação mais adequada para a base de cálculo desse tributo.

Efetivamente, devido à sua complexidade, o próprio CTN estabelece, em seu art. 44, que a base de cálculo do imposto será "o montante real, arbitrado ou presumido" da renda. Em outras palavras: a Lei garante meios alternativos - e mais simples - de apurar a base de cálculo do tributo.

No caso da pessoa física, a apuração da base de cálculo "real" é o preenchimento da DAA completa, indicando não apenas todos os rendimentos, mas também cada um dos valores suscetíveis de dedução, de forma a alcançar o valor exato sobre o qual o tributo deve incidir. Permite-se, outrossim, o preenchimento da DAA na sua forma simplificada, na qual se indicam todos os rendimentos auferidos e se calcula uma dedução presumida de 20% (com um valor limite estabelecido em Lei).

A manutenção do livro-caixa enquadra-se na apuração completa do IRPF, de forma que se identificam não apenas os valores auferidos, mas também aqueles despendidos para garantir a sua percepção. *In casu*, um odontólogo incorre em uma série de despesas para manter seu consultório e poder atender seus pacientes.

Contudo, uma vez que o Contribuinte tenha optado pelo preenchimento do modelo simplificado de sua DIRPF, ultrapassado o prazo para a sua apresentação, essa escolha não pode mais ser alterada. É o que se depreende da leitura sistemática do art. 10 da Lei nº 9.250/1995 com o art. 18 da MP nº 2.189-49/2001. Efetivamente, o CARF já consolidou esse posicionamento:

Súmula CARF nº 86: É vedada a retificação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física que tenha por objeto a troca de forma de tributação dos rendimentos após o prazo previsto para a sua entrega.

Esse posicionamento tem sido mantido, como se observa dos seguintes julgados:

ALTERAÇÃO DO MODELO DE DECLARAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 86.

A escolha do modelo de declaração é uma opção do contribuinte, a qual se torna definitiva com a sua entrega. Não é permitida a retificação da Declaração de Ajuste Anual visando à troca de modelo.

(acórdão CARF nº 2102-003.043, de 18/07/2014)

--

DECLARAÇÃO SIMPLIFICADA. MANIFESTAÇÃO DE VONTADE IRRETRATÁVEL DO CONTRIBUINTE ENCERRADO O PRAZO DE ENTREGA DA DIRPF.

Ao entregar a Declaração de Ajuste Anual sob o modelo simplificado, o contribuinte manifesta opção pela dedução

padrão prevista para o respectivo regime, opção essa que resta inalterável após esgotado o prazo da entrega da DIRPF.

(acórdão CARF nº 2802-003.072, de 14/08/2014)

Outrossim, esse e.CARF já julgou casos semelhantes, nos quais o Contribuinte, tendo apresentado DAA simplificada pleiteia, uma vez lançado imposto suplementar, a dedução de despesas registradas em livro-caixa. A decisão, entretanto, foi nesse mesmo sentido, de que é impossível a alteração da opção feita pelo Contribuinte:

*DECLARAÇÃO. MODELO SIMPLIFICADO. DESPESAS
ESCRITURADAS EM LIVRO-CAIXA. DEDUÇÃO.
IMPOSSIBILIDADE.*

Descabe a dedução de despesas escrituradas em Livro-Caixa, ainda que comprovadas, quando o contribuinte opta por elaborar a declaração de ajuste anual em modelo simplificado.

(acórdão CARF nº 2801-003.582, de 16/07/2014)

Enfim, ainda que a manutenção da opção do Contribuinte de ser tributado pela forma simplificada do IRPF cause o risco de que a base de cálculo incida sobre o seu patrimônio, a verdade é que este e.CARF não pode deixar de aplicar a Lei, razão pela qual faz-se necessário negar provimento ao seu pleito.

Da cumulação de multas - ofício e isolada

Argumenta o Recorrente, por fim, não ser possível cumular a multa isolada, pelo não recolhimento do carnê-leão, com a multa de ofício, cobrada sobre a diferença do IRPF.

Tratando-se de anos-calendário 2005 e 2006, anterior à Lei nº 11.488/2007, entendo que assiste razão à Contribuinte: tratam-se de duas multas que incidem sobre o mesmo fato, configurando *bis in idem*. A CSRF e outras turmas desse e.CARF já julgaram nesse sentido, como se extrai das ementas a seguir:

*IRPF. MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.
MESMA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE.*

Improcedente a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física IRPF devido a título de carnê-leão, quando cumulada com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, uma vez possuem bases de cálculo idênticas. (acórdão nº 9202-001.976, de 15/02/2012)

--

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO

Incabível a aplicação da multa isolada, quando em concomitância com a multa de ofício. (acórdão nº 9202-001.816, de 25/10/2011).

--

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. BIS IN IDEM. PRINCÍPIO PENAL DA CONSUNÇÃO.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de carnê-leão ou estimativas. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício. Ambas as infrações são resultado de um fato comum, que não podem caracterizar, mais de uma infração, pois resultaria em o bis in idem o qual é incompatível com o regime estabelecido pelo art. 112, do CTN. Ademais, cabe aplicar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo. (acórdão nº 2301-004.553, de 08/03/2016)

--

IRPF. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. CONCOMITÂNCIA. Improcede a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física devido a título de carnê-leão, quando cumulada com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, uma vez possuem base de cálculo idênticas. (acórdão nº 2201-002.496, de 14/08/2014)

--

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Incabível a aplicação da multa isolada pelo não pagamento do imposto de renda como antecipação mensal - Carnê-Leão - quando em concomitância com a multa de ofício exigida juntamente com o imposto apurado no ajuste anual, ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo. (acórdão nº 2101-001.859, de 18/09/2012).

Admite-se que a matéria ainda não está pacificada, havendo diversas decisões em sentido contrário. Contudo, imperioso registrar que essa mesma turma já julgou nesse sentido, recentemente, concluindo em favor da tese da Contribuinte por voto por maioria:

IRPF. MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE. Improcedente a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física IRPF devido a título de carnê-leão, quando cumulada com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, uma vez possuem bases de cálculo idênticas. (acórdão nº 2202-003.467, de 15/06/2016)

O que é mais, parece haver uma tendência no sentido de reconhecer a impossibilidade de cumulação da multa isolada e da multa de ofício, como se observa pela recente aprovação, na 1ª Seção deste Conselho, da Súmula CARF nº 105, com a seguinte redação:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Por óbvio, essa súmula não se aplica ao caso concreto. Ainda assim, demonstra entendimento em sentido similar.

Por tudo isso, voto por afastar a multa isolada, mantendo apenas a multa de ofício.

Dispositivo

Diante de tudo quanto exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração, atribuindo-lhe efeito infringente para sanar o vício apontado no Acórdão nº 2202-002.642, de 15/05/2014, e alterar a decisão original para dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo a conta corrente conjunta (Banco Real) e excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator