



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720285/2017-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.435 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de fevereiro de 2024
Recorrente ANTONIO ALMEIDA SILVA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2012, 2013, 2014, 2015

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS DE LIVRO CAIXA. Somente poderão ser deduzidas, a título de despesas de livro caixa, as despesas pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, e desde que comprovadas por meio de documentação idônea.

DECADÊNCIA. IRPF. O fato gerador do Imposto sobre a Renda é Complexivo, aperfeiçoando-se no último dia de cada ano. Havendo pagamento parcial antecipado, é atraída a regra do art. 150, §4º do CTN, contando-se o prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, desde que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação. Não havendo qualquer pagamento antecipado, ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, aplica-se o prazo previsto no art. 173, I, do CTN.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. O lançamento da multa isolada é de ofício e, assim, o termo inicial do prazo decadencial ocorre no primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, *in casu*, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 147. BASES DE CÁLCULO DISTINTAS. A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de Declaração de Ajuste Anual inexata.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em função da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Eduardo Fagundes de Paula - Relator

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Francisco Nogueira Guarita, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado) e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente o conselheiro Thiago Alves Feital, substituído pelo conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte por força de decisão colegiada, unânime, proferida pelos membros da 9ª Turma da DRJ06.

De início, tem-se que a intimação do contribuinte (fls.120) sobre o teor do acórdão se deu em 23/12/2020 (fls. 121). O recurso voluntário foi interposto em 18/01/2021 (fls. 122/123).

Do compulso dos autos, verifica-se a lavratura de Auto de Infração, juntado as fls. 2 a 19, que exige crédito tributário relativo aos anos-calendário 2011 a 2014, exercícios 2012 a 2015.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração o lançamento decorreu da constatação de redução indevida das bases de cálculo mensal (carnê-leão) e anual (Declaração de Ajuste Anual) do imposto de renda com dedução a título de Livro Caixa.

No Relatório Fiscal juntado às fls. 21/25, a fiscalização narrou os procedimentos adotados e os documentos analisados.

Ao lavrar o auto, a autoridade fiscalizadora destacou que o contribuinte é técnico em contabilidade, administra e é proprietário das empresas com exercício de atividade contábil.

O termo inicial da fiscalização se deu a partir do TIAF e do TIF, onde o contribuinte foi intimado a promover a apresentação do Livro Caixa dos anos-calendário 2011 a 2014, bem como todos os comprovantes de despesas que lastrearam os eventuais “pagamentos”.

O contribuinte se manteve inerte, não atendendo à intimação. Com efeito, as deduções foram glosadas e lançadas à base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física.

O contribuinte declarou que recebeu rendimentos de pessoa física em sua declaração de imposto de renda mas não efetuou recolhimento do carnê-leão no período fiscalizado, ficando, portanto, sujeito à multa isolada.

Sobre o imposto suplementar foi aplicada a multa qualificada, haja vista que , segundo a autoridade, no caso, as deduções de Livro-Caixa não podem ser atribuídas a um mero erro de preenchimento, pois o procedimento adotado pelo contribuinte se repetiu por quatro anos-calendário consecutivos.

Nesse contexto, conclui-se ter o contribuinte agido reiteradamente de forma fraudulenta, dolosa, no escopo de sonegar impostos.

Como prova, a autoridade fiscalizadora constatou que, durante a ação fiscal, o contribuinte retificou todas as DIRPF exercícios 2013 a 2015, na mesma data, em 14/02/2017, mesmo dia em que tomou ciência do TIAF.

Ressaltou a fiscalização que a conduta do contribuinte de deixar de atender à intimação para apresentar os elementos que autorizariam a deduzir as despesas informadas em suas DIRPF e comprovantes documentais das respectivas despesas, bem como a tentativa de retificar suas declarações assim que tomou conhecimento do início da ação fiscal, impõe a inevitável conclusão de que os valores foram informados apenas para anular os rendimentos declarados que não mais estavam sendo neutralizados por aquelas deduções.

Por força disso, noticiou-se a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais.

Ciente do auto de infração (fls. 41), o Contribuinte apresentou sua impugnação (fls. 48/64).

À impugnação foram juntados procuração e alguns esclarecimentos (fls. 65/73).

Naquele momento, pugnou o contribuinte pelo reconhecimento da decadência do direito do Fisco em efetuar lançamento de ofício de valores referentes aos fatos geradores ocorridos antes de 31/03/2012.

Verberou ter respondido a todas as intimações recebidas, tendo procedido de boa-fé. Alegou ter incorrido em erro na receita lançada e nas despesas deduzidas, razão pela qual promoveu as retificações.

Questionou a autuação que tomou por base valores que não condiziam com seus ganhos anuais, sem o adequado confronto com elementos que possibilitassem a aferição da renda omitida ou evolução patrimonial a descoberto.

Aduziu que a não comprovação das despesas não constituem fato gerador do imposto de renda, por não caracterizarem disponibilidade econômica de renda e proventos.

Conclui sua tese pela arguição de insubsistência do lançamento.

Sobre a multa qualificada, rebateu a imposição ao argumento de não ter agido com fraude e que, pelo fato da autoridade fiscalizadora não aceitar as declarações retificadoras, não poderia usá-las para a finalidade de aplicar a pena pecuniária. Complementou que as retificações tardias não ensejam fraude.

Nesse ponto, o contribuinte sustenta que percebeu a falha cometida apenas quando intimado a prestar esclarecimentos, momento em que atribui a responsabilidade do lapso ao trabalho de outros profissionais. Alegou ter sido acometido de problemas severos de saúde.

Defende-se arguindo que o Estado não exibiu fundamentos concretos da presença de conduta dolosa.

Sobre a multa, complementou que o valor imputado ultrapassa a capacidade contributiva e compromete seu patrimônio.

No mesmo ato, sustenta sobre a não cumulatividade entre as multas isolada e de ofício por serem oriundas da mesma base de cálculo.

Por fim, clama pelo reconhecimento da decadência do período de 31/01/2011 a 29/02/2012 e no mérito, pugnou pela insubsistência da autuação e, alternativamente, clamou pela desclassificação da multa agravada e cancelamento da multa isolada.

Empós análise da impugnação apresentada pelo contribuinte, veio o julgamento.

O acórdão proferido pela 9ª Turma da DRJ06 deu parcial provimento ao pleito impugnativo apenas para reconhecer a decadência das competências de 01/2011 a 10/2011.(fls. 87/102)

O contribuinte tomou ciência da decisão colegiada de 1º grau em 23/12/2020 (fls. 121) e apresentou recurso voluntário em 18/01/2021 (fls. 122).

As razões recursais seguem a mesma sorte daquelas apresentadas em impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Relator.

Da Tempestividade e Admissibilidade

Atesto a tempestividade da peça recursal, dado que, cientificado em 23/12/2020 (fl. 121), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 18/01/2021 (fl. 122).

Ainda, o recurso voluntário atende aos demais requisitos legais, razão pela qual dele conheço.

Preliminarmente

Da Decadência

Em preliminar recursal, o recorrente aduz que há violação ao teor do artigo 150, §4º, do CTN. Sustenta que o caso concreto é hipótese de lançamento por homologação e, com isso, pugna pelo reconhecimento da decadência do período compreendido entre 31/01/2011 e 29.02.2012, pois à data do lançamento fiscal, os fatos geradores já haviam sido fulminados pela decadência.

Sobre tal tema, verifico que o procedimento fiscal teve início com a lavratura do Auto de Infração, juntado as fls. 2 a 19, exigindo o crédito tributário relativo aos anos-calendário 2011 a 2014, exercícios 2012 a 2015.

A autuação decorreu da constatação de redução indevida das bases de cálculo mensal (carnê-leão) e anual (Declaração de Ajuste Anual) do imposto de renda com dedução a título de Livro Caixa.

Conforme se abstrai do TIAF (fls. 27/31), o recorrente foi intimado a apresentar os livros caixa dos anos calendário de 2011-2014 bem como os comprovantes de despesas respectivas.

Porém, quedou-se inerte.

O relatório fiscal (fls. 21/25) é bem elucidativo nesse sentido.

Por força da inércia do contribuinte recorrente, a autoridade fiscalizadora promoveu o lançamento de ofício, conforme se abstrai do Termo de Ciência de Lançamento (fls. 35/36) recebido pelo recorrente em 25/03/2017 (fls. 41.).

No caso, a análise da decadência suscitada mostra-se diretamente relacionada à apuração e constatação de conduta fraudulenta do contribuinte recorrente.

Com isso, a partir de criteriosa análise dos autos, consigno que ao contribuinte foi concedido o prazo para exibição dos documentos comprobatórios das despesas declaradas com o fim de reduzir a base de cálculo do imposto de renda. Entretanto, tal prazo transcorreu *in albis*.

Assim, observo que a autoridade fiscal, em observância ao artigo art. 73 do então vigente Decreto 3.000/1999 (RIR/99) oportunizou ao recorrente comprovar as deduções a título de livro caixa. Porém, tal determinação não foi atendida.

Saliente-se que a norma insculpida no revogado artigo 73 do RIR/99, hoje se mostra cristalina no art. 66, caput e § 1º, do vigente Decreto nº 9.580/18. (RIR/18)

No caso do IRPF, o prazo decadencial dependerá da situação em que o sujeito passivo se enquadrar, a saber: com o pagamento do imposto (hipótese do artigo 150,§4º, do CTN) ou; sem o pagamento do imposto ou em casos de dolo, fraude e simulação (art. 173, I, do CTN).

Conforme bem fundamentado no acórdão recorrido (fls. 92), “o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado não é 01/01/2012, pois configura o primeiro dia do exercício seguinte ao aperfeiçoamento do fato gerador complexo do imposto de renda pessoa física relativo a rendimentos tributáveis sujeitos ao ajuste anual para o ano de 2011. O lançamento em relação ao ano calendário 2011 poderia ocorrer a partir do ano calendário 2012 e 01/01/2013 é a data correspondente ao primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Sendo assim, o prazo decadencial para o lançamento do imposto decorrente das infrações de dedução indevida de despesas de Livro Caixa, em relação ao ano-calendário de 2011, se iniciou em 01/01/2013 e não havia se exaurido quando da ciência do auto de infração em tela, que ocorreu em 25/03/2017.”

Ao que se perlustra dos autos, o contribuinte recorrente agiu com o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude. Face a isso, coaduno com a fundamentação exarada pelo colegiado de 1º grau sobre este ponto, pelo que aplico ao caso concreto a norma insculpida no artigo 173, I, do CTN, que determina que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, exatamente como procedeu a Fiscalização no caso em análise.

Por tal razão rejeito a preliminar de decadência.

NO MÉRITO

Da Arguição De Erro No Lançamento E Consequente Ausência De Fato Gerador

O recorrente, no mérito recursal, reitera a tese sustentada em sua impugnação ao dispor que, ainda que não tenha apresentado seu Livro Caixa ou comprovado as despesas registradas, conforme solicitado, dispôs que tais apontamentos decorreram de equívocos cometidos quando da confecção de suas declarações.

Com isso, acreditando ser a solução adequada, dispõe que procedeu, de boa-fé, à correção dos erros através de retificações.

Ora, os autos encontram-se despidos de provas documentais nesse sentido, eis que deveriam oportunamente ter sido colacionadas pelo recorrente. Nesse ponto, temos a preclusão.

Ademais, o recorrente, por sua formação profissional, dispõe de experiência fiscal suficiente para evitar a incursão nos supostos erros suscitados. Afinal, estamos a tratar aqui de uma prática reiterada, que perdurou por 04 (quatro) anos calendário consecutivos.

Com efeito, destaco em meu voto o entendimento lançado no acórdão recorrido acerca da qualificação profissional do contribuinte, à luz do caso concreto, haja vista tratar-se de Técnico em Contabilidade, inscrito no CRC.

Nesse sentido, a simples alegação de erro cometido nas declarações de 04 (quatro) anos calendário consecutivos não serve de respaldo às fundamentações por ele apresentadas, sendo estas despidas de provas.

Não fosse só isso, verifico que o recorrente tentou promover as retificações das Declarações de IRPF imediatamente após ter ciência via postal da data de início da ação fiscal. (fls. 27/31)

No sistema, conforme apurado, o recorrente alterou significativamente os rendimentos tributáveis auferidos e excluiu as deduções então declaradas. Não conseguiu alterar a DIRPF 2012, visto que, na data de 14/02/2017, já haviam transcorridos cinco anos do envio da declaração.

Novamente, nesse ponto, assiste razão a decisão colegiada de primeiro grau ao dispor que o direito de retificação da declaração de rendimentos é cessado a partir do início do procedimento fiscal, assim entendido o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente (art. 7º, inc. I, do Decreto nº 70.235/72).

Sobre o fato gerador, cumpre reforçar que o seu conceito encontra-se previsto no artigo 43, do CTN. Assim, mais uma vez, compartilho do entendimento lançado no acórdão recorrido (fls. 94).

Não é forçoso também destacar que a base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva, e as deduções previstas na legislação, sujeitas à comprovação ou justificação.

Dessarte, no que tange às deduções ou exclusões, estas só serão admitidas mediante a comprovação de erro, e antes de notificado o lançamento, conforme disposto no art. 147, § 1º, do Código Tributário Nacional.

A dedução de despesas escrituradas em Livro Caixa encontra amparo no artigo 6º, incisos e parágrafos da Lei nº 8.134/90.

Somado a isso, não é preciso esforço para entender que todas as deduções informadas na DIRPF estão sujeitas a comprovação, pelo que o recorrente deveria tê-las mantido em boa guarda para fins de comprovação fiscal, ao menos pelo período decadencial.

Tendo em vista que o recorrente não trouxe qualquer prova para corroborar seu suposto erro, escoreita se mostra a glosa e consequente tributação de parte do rendimento declarado que não fora tributado em razão das inclusões das deduções não demonstradas.

Reforço que depois de iniciada a ação fiscal, qualquer alteração na declaração é efetuada de ofício à luz das provas apresentadas pelo contribuinte, que pode ser em atendimento às intimações do agente fiscalizador, ou por ocasião da impugnação do contribuinte.

Repise-se que ao longo de toda a ação fiscal, o contribuinte ficou-se inerte quanto à produção de provas aptas a demonstrarem a prática dos erros suscitados.

Por outro lado, o arcabouço probatório fiscal é suficiente para a constatação do ânimo do contribuinte em tentar reduzir de forma indevida as bases de cálculo mensal e anual do IR com dedução de livro caixa.

Quanto aos demais argumentos do impugnante, advirto que a ele caberia o ônus da prova quando do oferecimento de sua impugnação.

Desta feita, não há que se falar ausência de fato gerador, pelo que mantenho os exatos termos da decisão proferida no acórdão recorrido.

Da Caracterização Da Ação Fraudulenta – Multa Qualificada

O objeto do presente recurso reside no suposto erro cometido pelo contribuinte durante os anos calendários 2011 a 2014, inerentes aos exercícios financeiros de 2012 a 2015.

Daí verifica-se que, por 04 (quatro) anos consecutivos, o recorrente sustenta ter incorrido em erros que, a meu sentir, se praticados por um contabilista, merecem, sem margem para dúvidas, serem considerados crassos.

Ao que se deduz, o Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls. 27/29) requereu do recorrente a apresentação de Livro Caixa e comprovação das despesas de Livro Caixa declaradas. Tal termo sequer foi respondido.

Apurou a fiscalização que o contribuinte é Técnico em contabilidade, administra e é proprietário das empresas com atuação no âmbito contábil.

O contribuinte, em suas razões de impugnação, ratifica sua qualificação profissional. Em sua defesa, alegou que, no período em análise, esteve acometido de grave moléstia e, por isso, afastou-se do exercício de suas funções, confiando suas DIRPF para outros profissionais.

Sobre isso, em momento algum fez prova de suas alegações.

Ao perflustrar os autos, constato que, curiosamente, na data do início da ação fiscal, após ter ciência via postal, o recorrente apressou-se em tentar, de uma só vez, retificar as Declarações. no sistema, alterou significativamente os rendimentos tributáveis auferidos e excluiu as deduções então declaradas. Repita-se que não conseguiu alterar a DIRPF 2012, visto que, na data de 14/02/2017, já haviam transcorridos cinco anos do envio da declaração.

Ponto relevante é que o recorrente, em momento algum destes autos, esclareceu por que apurou em apenas um dia erros tão significativos, alterando os valores de rendimentos recebidos de pessoa física que constavam nas DIRPF

Sem maiores delongas, tenho que não restam dúvidas sobre a tentativa fraudulenta do recorrente em reduzir as bases de cálculo mensal e anual do IRPF com dedução a título de livro caixa. Afinal, vale repisar que estamos a falar de uma prática repetida por 04 anos calendário consecutivos.

A fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito

deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença de comportamento intencional de causar dano ao Erário Público, em que a utilização de subterfúgios escamoteiem a ocorrência do fato gerador ou retarde o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

No caso a qualificação deu-se, primeiramente, pela inclusão indevida de despesas de Livro Caixa inexistentes.

A prática de inclusão de despesas inexistentes foi reiterada nos quatro anos fiscalizados, o que configura um comportamento intencional de causar dano à fazenda pública, mascarando a ocorrência do fato gerador e retardando o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Nesse ponto, chamo novamente atenção à qualificação profissional do recorrente que, enquanto contabilista, tinha pleno conhecimento de suas obrigações fiscais quando das declarações anuais de seus rendimentos.

A jurisprudência do CARF está consolidada no sentido de que a aplicação da multa qualificada, exige conduta caracterizada por sonegação, fraude ou conluio; ou seja, conduta adicional e diversa daquela que ensejou o lançamento do tributo. Tal conduta deve ser provada e não presumida. Do impulso dos autos, especialmente o TVF, restou clara a manobra ardilosa do recorrente. Destaco que foi permitido ao recorrente o contraditório e a ampla defesa.

Nesta senda, conforme já pacificado por esta Corte Administrativa, a prática reiterada de informar por meio de declarações entregues à Secretaria da Receita Federal do Brasil, durante vários períodos, valores menores, visando retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal pela autoridade fazendária, caracteriza a figura da sonegação e enseja a aplicação da multa de ofício qualificada prevista no artigo 44, §1, VI, da Lei nº 9.430/1996.

No caso, tenho que a conduta do Recorrente é inequivocamente fraudulenta.

Desta forma, vejo que a fiscalização demonstrou, nos autos, que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, utilizando-se de recursos que caracterizam evidente intuito de fraude, cabendo, portanto, a aplicação da multa qualificada.

Todavia, na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação (artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502), a nova regra mais benéfica, prevista no artigo art. 8º da Lei 14.689/2023, deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, c do CTN, sendo reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

Da Multa Isolada Concomitante À Multa De Ofício.

Alega o recorrente que a aplicação da multa isolada referente ao não recolhimento do Carnê-Leão, correspondente a 50% do IRPF devido mensalmente, não pode prosperar, tendo

em vista já estar sendo apenado pela aplicação da multa de ofício sobre o imposto devido no ajuste anual.

Dessarte sustenta que a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.

Ocorre que, no caso dos autos, as multas são aplicáveis em decorrência de duas infrações distintas, que não possuem a mesma base de cálculo, ou seja: uma decorre do imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), enquanto a outra incide sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste.

Tal matéria é conhecida deste Conselho Administrativo e, por isso, dispensa maiores delongas.

Conforme demonstrado nos autos, trata-se de hipótese de falta de recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão) e de omissão de rendimentos com redução indevida das bases de cálculo mensal e anual de IR, com dedução a título de livro caixa.

Sobre o tema, destaco o enunciado da **Súmula CARF 147** (vinculante), **in verbis**:

“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%).”

Diante dos dispositivos acima citados, conforme explicitado no acórdão recorrido, depreende-se que duas são as multas de ofício e que estas não são excludentes entre si, pois uma será lançada sobre o imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), enquanto a outra sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste.

Como se vê, a lei previu expressamente a aplicação de multa proporcional a ser exigida juntamente com o imposto (inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 26 de dezembro de 1996) e a ser exigida isoladamente (inciso II do mesmo artigo com a redução de alíquota e redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007).

Aqui, tomo de empréstimo a advertência feita pela autoridade julgadora de primeiro grau, quando da apreciação da matéria (fls. 101), senão vejamos:

“Não cabia ao Interessado apenas o recolhimento do imposto no ajuste anual. Ele tinha a obrigação legal de antecipar tal recolhimento mensalmente, via Carnê-Leão. A falta dessa antecipação do pagamento é que justifica a cobrança da multa isolada prevista na redação atual do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 26 de dezembro de 1996. A previsão legal da referida multa existe justamente para diferenciar aqueles contribuintes que antecipam o pagamento do imposto, através do Carnê-Leão, conforme os ditames do art. 8º da lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, daqueles outros que não cumprem a referida obrigação, muitas vezes tributando o rendimento apenas quando da entrega da declaração.

A intenção do legislador foi clara: estabelecer uma distinção entre aquele contribuinte que cumpre sua obrigação de recolher o Carnê-Leão, mês a mês, nas datas previstas na

legislação, e o contribuinte que nada paga, oferecendo à tributação os rendimentos sujeitos ao Carnê- Leão apenas quando da entrega de sua declaração de ajuste.

Se fosse possível atrasar os recolhimentos mensais e deixá-los para a DIRPF, descumprindo, desta forma, a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, sem qualquer penalidade específica para a falta de pagamento mensal, a norma legal seria inócua, pois seu descumprimento nenhum ônus acarretaria ao infrator, ou seja, nada significaria em termos de penalidade.

Assim, uma vez instituída por lei a penalidade pelo não recolhimento mensal de Carnê-Leão, e havendo essa obrigatoriedade de pagamento antecipado pelo contribuinte, essa há de ser lançada pela autoridade competente, haja vista que a atividade administrativa deve ser exercida de forma plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional.

As multas são aplicáveis em decorrência de duas infrações distintas, que não possuem a mesma base de cálculo. Enquanto para apuração do carnê-leão só se consideram os rendimentos de pessoa física ou do exterior recebidos no mês, no ajuste são considerados todos os rendimentos e todas as deduções permitidas, incluindo as antecipações do próprio carnê-leão.

Correta, portanto, a cobrança da multa isolada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 juntamente com multa de ofício.”

Com efeito, mantenho a decisão recorrida em relação à cobrança concomitante da multa isolada e multa de ofício qualificada.

Contudo, reduzo o percentual desta última ao patamar de 100%.

Conclusão

Face ao exposto, conheço do recurso voluntário interposto para rejeitar a preliminar e no mérito, dar-lhe provimento parcial, reduzindo a multa qualificada ao patamar de 100%, por força da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Eduardo Fagundes de Paula