



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

Processo nº 10280.004041/2003-81
Recurso nº 160.547 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.244 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de julho de 2009
Matéria IRPF
Recorrente JOAQUIM LOPES DE VASCONCELOS
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. A emissão de guia de retirada de depósito judicial em omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício.

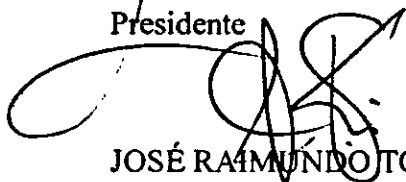
OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - Pacífica a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes de que não cabe a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício com multa isolada, apuradas em face da mesma omissão (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004).

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a tributação com base nos depósitos bancários e, por maioria de votos, em excluir a multa de ofício aplicada isoladamente, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Caio Marcos Cândido que e reduzia a 50%.


CAIO MARCOS CÂNDIDO
Presidente

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
Relator

FORMALIZADO EM: 26 AGO 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Silvana Mancini Karam e Alexandre Naoki Nishioka e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Neste processo o interessado contesta a exigência do imposto de renda lançado através do Auto de Infração às fls. 288/297, sob a acusação de ter omitido, no ano-calendário de 1998: rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício, recebidos de pessoas físicas, comprovado através de guias de retiradas do TRT (item 001 do lançamento); rendimentos caracterizados por valores creditados em contas bancárias, em relação aos quais não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos (item 002); multa isolada devido à falta de recolhimento de carnê-leão (item 003).

O contribuinte apresentou impugnação às fls 299/301, alegando, em síntese efetuada na decisão *a quo*, o seguinte:

a) que se encontra gravemente enfermo, internado em estabelecimento hospitalar cujo Laudo Médico faz juntada;

b) que o Auto de Infração teve como base o movimento total do escritório, no ano-base de 1998, contrariando o caráter pessoal dos impostos, de que trata o § 1º do artº 145 da Constituição Federal e legislação tributária, eis que os valores auferidos no ano-base de 1998, decorrem de honorários ou créditos de 03(três) profissionais de direito e 01(um) estagiário;

c) que os causídicos que militam no escritório jurídico, cujo titular é o sujeito passivo atuam, em conjunto ou individualmente, nas questões patrocinadas pelo Escritório

Joaquim Lopes de Vasconcelos, não auferindo o impugnante qualquer percentual de honorário, nos processos em que os profissionais atuam de per si. Afirmção esta facilmente comprovada nas Guias de Retiradas para levantar os créditos de reclamantes, pelos recibos passados nos autos dos processos.

d) que das procurações outorgadas pelos reclamantes constam os nomes de todos do advogados que, à época, laboravam no escritório do mesmo, destacando que os demais causídicos apresentam declaração de ajuste anual e efetuam o recolhimento do carnê-leão, quando devido.

e) que a aplicação do imposto de renda sobre o movimento financeiro do escritório implica em bi-tributação refutada pela legislação tributária e Constituição Federal, assim como, a aplicação das 02 (duas) multas imputadas, dificultam qualquer viabilidade do sujeito passivo adimplir o débito individual, em cotejo com os rendimentos auferidos pelo escritório, sem que haja comprometimento com a manutenção do mesmo, diante das despesas necessárias ao seu funcionamento e o próprio sustento do contribuinte e sua família.

Ao apreciar o litígio, a 3ª Turma da DRJ Belém/PA, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1998

Ementa: OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Os rendimentos pagos por pessoa física a pessoa física estão sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, carnê-leão, sem prejuízo de inclusão deste na declaração de ajuste anual.

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO.

Apurando-se omissão de rendimentos sujeitos ao -recolhimento do Carnê-Leão, é pertinente a multa exigida sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, que será cobrada isoladamente.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza a presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo ÔNUS DA PROVA:

Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos utilizados para acobertar seus depósitos bancários.

Lançamento Procedente em parte



O contribuinte faleceu em 06/10/2004 (Certidão de Óbito à fl. 339), sendo o recurso voluntário interposto pela viúva, Sra. Nazaré Socorro Mota Vasconcelos (fls. 335/338), que suscita as seguintes questões: alega que 80% (oitenta por cento) dos valores creditados em conta bancária pertencem aos reclamantes patrocinados pelo Escritório do autuado e somente 20% (vinte por cento) dos mencionados depósitos correspondem a honorários advocatícios, que já foram tributados na fonte nos autos do processo trabalhista, com nova incidência via carnê-leão e Declaração de Ajuste Anual.

Autoriza a quebra do sigilo bancário e consulta ao TRT da 8ª Região, como único meio de provar a origem dos depósitos.

Reporta-se à Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos e ementa de julgado do 1º Conselho de Contribuintes para concluir que os depósitos bancários não caracterizam rendimentos tributáveis.

Voto

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade.

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/97, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações. Confira-se:

Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;



II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).(Alterado pela Lei nº 9.481, de 13.8.97).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

O fato gerador do imposto de renda é sempre a renda auferida. Os depósitos bancários (entrada de recursos), por si só, não se constituem em rendimentos. Daí por que não se confunde com a tributação da CPMF, que incide sobre a mera movimentação financeira, pela saída de recursos da conta bancária do titular. Por força do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o depósito bancário foi apontado como fato presuntivo da omissão de rendimentos, desde que a pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados na operação.

Alfredo Augusto Becker¹, alicerçado na doutrina francesa e espanhola, ao distinguir presunção legal e ficção legal, assim escreveu:

Existe uma diferença radical entre a presunção legal e a ficção legal. 'A presunção tem por ponto de partida a verdade de um fato: de um fato conhecido se infere outro desconhecido. A ficção, todavia, nasce de uma falsidade. Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso. Na presunção a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro. A verdade jurídica imposta pela lei, quando se baseia numa provável (ou certa) falsidade é ficção, quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal'.

A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe-se a certeza

¹ BECKER, Alfredo Augusto, Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª. ed. – São Paulo: Lejus, 1998, pág. 509. Ed. Lejus

jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos.

A regra jurídica cria uma ficção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é improvável (ou falsa) porque falta correlação natural de existência entre os dois fatos.

Para Pontes de Miranda², presunções são fatos que podem ser verdadeiros ou falsos, mas o legislador os têm como verdadeiros e divide as presunções em *iuris et de iure* (absolutas) e *iuris tantum* (relativas). As presunções absolutas, na lição deste autor, são irrefragáveis, nenhuma prova contrária se admite; quando, em vez disso, a presunção for *iuris tantum*, cabe a prova em contrário.

Conforme destacado anteriormente, na presunção o legislador apanha um fato conhecido, no caso o depósito bancário e, deste dado, mediante raciocínio lógico, chega a um fato desconhecido que é a obtenção de rendimentos. A obtenção de renda presumida a partir de depósito bancário é um fato que pode ser verdadeiro ou falso, mas o legislador o tem como verdadeiro, cabendo à parte que tem contra si presunção legal fazer prova em contrário. Neste sentido, não se pode ignorar que a lei, estabelecendo uma presunção legal de omissão de rendimentos, autoriza o lançamento do imposto correspondente sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos. Em síntese, a lei considera que os depósitos bancários, de origem não comprovada, analisados individualizadamente, caracterizam omissão de rendimentos. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação, no caso, da origem dos recursos.

A caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerado isoladamente. Pelo contrário, a presunção de omissão de rendimentos está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos recursos depositados em contas bancárias, com a análise individualizada dos créditos, conforme expressamente previsto na lei. Portanto, claro está que o fato gerador do imposto de renda, no caso, não está vinculado ao crédito efetuado na conta bancária, pois, se o crédito tiver por origem transferência de outra conta do mesmo titular, ou a alienação de bens do patrimônio do contribuinte, ou a assunção de exigibilidade, como dito anteriormente, não cabe falar em rendimentos ou ganhos, justamente porque o patrimônio da pessoa não terá sofrido qualquer alteração quantitativa. O fato gerador é a circunstância de tratar-se de dinheiro novo no seu patrimônio, assim presumido pela lei em face da ausência de esclarecimentos da origem respectiva.

Quanto à tese de ausência de evolução patrimonial ou consumo capaz de justificar o fato gerador do imposto de renda, é verdade que este imposto, conforme prevê o artigo 43 do CTN, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, isto é, de riqueza nova. Entretanto, o legislador ordinário presumiu que há aquisição de riqueza nova nos casos de movimentação financeira em que o contribuinte não demonstre a origem dos recursos. A atuação da administração tributária é vinculada à lei (artigo 142 do CTN), sendo vedado ao fisco declarar a inconstitucionalidade de lei devidamente aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo presidente da República. Neste diapasão, o Primeiro Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula nº 02 consolidando sua jurisprudência

² MIRANDA, Pontes, Comentários ao Código de Processo Civil, vol. IV, pág. 234, Ed. Forense, 1974.

no sentido de que o Órgão “não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

A partir da vigência do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, os depósitos bancários deixaram de ser “modalidade de arbitramento” — que exigia da fiscalização a demonstração de gastos incompatíveis com a renda declarada (aquisição de patrimônio a descoberto e sinais exteriores de riqueza), conforme interpretação consagrada pelo poder judiciário (súmula TFR 182), pelo Primeiro Conselho de Contribuintes (conforme arestos colacionados no recurso) e artigo 9º, inciso VII, do Decreto-Lei nº 2.471/88, que determinava o cancelamento dos lançamentos do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários — para se constituir na própria omissão de rendimento (art. 43 do CTN), decorrente de presunção legal, que inverte o ônus da prova em favor da Fazenda Pública Federal.

A propósito de presunções legais cabe aqui reproduzir o que diz José Luiz Bulhões Pedreira, (JUSTEC-RJ-1979 - pag. 806), que muito bem representa a doutrina predominante sobre a matéria:

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que o negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume - cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa), provar que o fato presumido não existe no caso.

Este também é o entendimento manifestado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, como fica evidenciado no Acórdão CSRF nº 01-0.071, de 23/05/1980, da lavra do Conselheiro Urgel Pereira Lopes, do qual se destaca o seguinte trecho:

O certo é que, cabendo ao Fisco detectar os fatos que constituem o conteúdo das regras jurídicas em questão, e constituindo-se esses fatos em presunções legais relativas de rendimentos tributáveis, não cabe ao fisco infirmar a presunção, pena de laborar em ilogicidade jurídica absoluta. Pois, se o Fisco tem a possibilidade de exigir o tributo com base na presunção legal, não me parece ter o menor sentido impor ao Fisco o dever de provar que a presunção em seu favor não pode subsistir. Parece elementar que a prova para infirmar a presunção há de ser produzida por quem tem interesse para tanto. No caso, o contribuinte. (Grifou-se)

Os julgamentos do Conselho de Contribuintes passaram a refletir a determinação da nova lei, admitindo, nas condições nela estabelecidas, o lançamento com base exclusivamente em depósitos bancários, como se constata nas ementas dos acórdãos a seguir reproduzidas:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - SITUAÇÃO POSTERIOR À LEI Nº 9.430/96 - Com o advento da Lei nº 9.430/96, caracteriza-se também omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento, mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos utilizados,

observadas as exclusões previstas no § 3º, do art. 42, do citado diploma legal. (Ac 106-13329).

TRIBUTAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ÔNUS DA PROVA - Se o ônus da prova, por presunção legal, é do contribuinte, cabe a ele a prova da origem dos recursos informados para acobertar seus dispêndios gerais e aquisições de bens e direitos. (Ac 106-13188 e 106-13086).

A presunção representa uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, fatos indiciários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido. Nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador, as chamadas presunções legais, a produção de tais provas é dispensada.

Assim dispõe o Código de Processo Civil nos artigos 333 e 334:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Art. 334. Não dependem de prova os fatos:

(...)

IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

Na tributação em exame o legislador entendeu que há lógica, concordância e certeza entre o fato presuntivo (depósito bancário sem origem comprovada) e o fato presumido (omissão de rendimentos), na esteira dos argumentos expostos por Hugo de Brito Machado (Imposto de Renda – Estudos, Editora Resenha Tributária, pág. 123), que convém trazermos à baila:

5.6. Realmente, a existência de depósito bancário em nome do contribuinte, ... é indício que autoriza a presunção de auferimento de renda. Cabe então ao contribuinte provar que os depósitos tiveram origem outra, que não seja tributável. Pode ser que decorra de transferências patrimoniais (doações e heranças), por exemplo, de rendimentos não tributáveis ou tributáveis exclusivamente na fonte, ou mesmo de rendimentos tributáveis auferidos. Há muito tempo, relativamente aos quais extinto já esteja, pela decadência, o direito de a Fazenda Pública

fazer o lançamento do tributo, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional. Ao contribuinte cabe o ônus da prova, que pode ser produzida antes ou durante o procedimento do lançamento, impedindo que este se consume, e pode até ser produzida depois, em ação anulatória.

5.7. Isto não significa considerar rendimentos os depósitos bancários. Tais depósitos são indícios, isto é, são fatos conhecidos que autorizam a presunção de existência de rendimentos, fatos sobre cuja existência se questiona. Ordinariamente a disponibilidade de dinheiro decorre de auferimento de renda. Por isso a existência de disponibilidade de dinheiro autoriza a presunção de auferimento de renda. Tudo de pleno acordo coma teoria das provas.

Na presunção, a lei tem como verdadeiro um fato que provavelmente é verdadeiro. Não se pode desconsiderar, entretanto, que este fato que a lei tem como verdadeiro também pode ser falso, daí porque se diz que na presunção relativa a questão diz respeito à avaliação da prova apresentada por quem tem contra si algo que o legislador presume como tal, mas que na vida real pode ser diferente. Assim, impugnado fato em relação ao qual milita presunção relativa cabe ao julgador, avaliando as provas que lhes são apresentadas, formar convencimento para, diante do caso concreto, com mais dados do que o legislador, decidir se a presunção estabelecida por este, o legislador, corresponde à realidade dos fatos que estão sob julgamento.

Fixados o conceito de presunção e a diferença entre esta e a ficção, tenho que o depósito bancário feito em conta corrente ou de investimento do contribuinte, dentro da correlação natural dos fatos, pressupõe a existência de rendimento prévio e, se assim o é, estamos diante de uma presunção legal. Cabe ao contribuinte fazer prova em contrário, usando de todos os meios em direito admitidos.

No caso em exame, os elementos de prova carreados aos autos permitem concluir que a movimentação bancária do autuado decorre de sua atividade profissional.

Desde a primeira intimação o contribuinte apresentou os extratos bancários, documentos e esclarecimentos sobre a origem dos valores creditados em conta, conforme se verifica às fls. 19/25.

Como resultado da análise dos documentos apresentados e demais informações colhidas junto ao TRT da 8ª Região (fls. 203/263), a fiscalização redirecionou os trabalhos para a apuração da omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física (Mandado de Procedimento Fiscal à fls. 269), relativo a honorários advocatícios, em percentual de 20% sobre valores que transitaram em conta bancária, elaborando o Demonstrativo às fls. 284/285, onde apurou base de cálculo sob este fundamento, no montante de R\$ 101.812,48, utilizando-se da Relação dos Depósitos/Retiradas efetuados na Caixa Econômica Federal e da Relação dos Depósitos/Retiradas Efetuados no Banco do Brasil (fls. 280/281, elaboradas pelo contribuinte, consoante item 001 do lançamento (fls. 289).

Por outro lado, a movimentação bancária apurada no lançamento (item 002 – fls. 290/291), em montante de R\$ 412.624,13. encontra-se plenamente justificada pelos créditos das guias de retirada, cujo percentual de 20% foi tributado 001 do lançamento, a título de omissão de rendimentos sem vínculo empregatício recebidos de pessoa física.



Esclareça-se, por oportuno, que o imposto retido na fonte sobre o crédito trabalhista pertence ao reclamante, que poderá compensá-lo em sua declaração de ajuste anual. Ao advogado cumpre tributar o valor auferido a título de honorários e compensar na sua declaração de ajuste anual somente o que recolheu a título de carnê-leão, pois trata-se de rendimento auferido de pessoa física. A decisão de primeiro grau corretamente se manifestou sobre as deduções pleiteadas pelo autuado (fls. 326/327 – itens 10 a 13), cujos fundamentos adoto, à mingua de elementos de prova hábil a comprová-las. Com efeito, não há cheques ou guias de depósitos a comprovar a entrega de parte dos valores auferidos pelo patrono a outros advogados, bem assim a existência de outras despesas incorridas, que deveriam estar regularmente escrituradas em livro caixa. Constata-se, inclusive, que na declaração de ajuste anual do exercício de 1999 (fls. 13 e 13-verso) o autuado não pleiteou despesa alguma a este título.

No que tange à exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada, decorrente do mesmo fato – omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão – entendo não ser possível cumular-se as referidas penalidades.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do auto de infração com tributo e sem tributo, dispôs:

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 pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – (omissis).

§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I – juntamente com o tributo ou contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II – isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III – isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 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;

Não se quer, nesta esfera administrativa, proclamar a inconstitucionalidade do § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996. Trata-se, sim, de interpretá-la de forma sistemática, em harmonia com o ordenamento jurídico onde está inserida, do qual, a toda evidência, faz parte e deve ser incluída até mesmo (e principalmente) a Constituição, bem assim as leis complementares dela decorrentes.

fl. 407

fl. 407

Não é o caso, por conseguinte, de se afastar por completo a aplicação da multa isolada. Será ela pertinente quando a autoridade tributária, valendo-se da prerrogativa de fiscalizar o contribuinte no próprio ano-calendário (RIR/99, art. 907, parágrafo único), ou mesmo em momento posterior a este, detectar a falta de recolhimento mensal. Aí a multa terá lugar, mesmo que o autuado não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

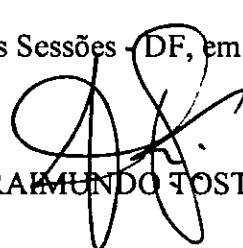
Verificado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), sobre rendimentos que também foram objeto de lançamento de ofício, ou seja, havendo a dupla incidência da penalidade sobre a mesma base de cálculo, a multa isolada não deve prevalecer. Nesse sentido é a interpretação dada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.” (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão nº 01-04.987, julgado em 15/06/2004).

Com efeito, na exigência de tributo por auto de infração ou notificação de lançamento não há espaço para se incluir concomitantemente a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada, sobre a mesma omissão que gerou o lançamento do tributo, acrescido da multa de ofício. Haveria, aí, um *bis in idem*.

Em face ao exposto, dou provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento a omissão de rendimentos com base em depósito bancário (item 002 do lançamento) e a multa isolada (item 003 do lançamento).

Sala das Sessões - DF, em 30 de julho de 2009


JOSÉ RAMUNDO TOSTA SANTOS