



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10480.007472/2002-61
Recurso nº	151.703 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 1999 e 2000
Acórdão nº	102-49.024
Sessão de	24 de abril de 2008
Recorrente	FRANCISCO GOMES DA SILVA NETO
Recorrida	1ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Exercício: 2000, 2001

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. APLICAÇÃO.

A multa de ofício será cobrada isoladamente quando o contribuinte, pessoa física, sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) deixar de fazê-lo - com o acréscimo de multa de mora, se fora do prazo -, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na Declaração de Ajuste.

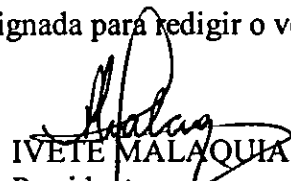
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. REDUÇÃO.

Impõe-se reduzir a multa exigida isoladamente aplicada no percentual de 75%, para o percentual de 50%, em decorrência do princípio da retroatividade benigna da lei tributária.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa aplicada, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Relator) e Vanessa Pereira Rodrigues Domene. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Núbia Matos Moura.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
Presidente


NÚBIA MATOS MOURA
Redatora Designada

FORMALIZADO EM: **01 JUL 2008**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Naury Fragoso Tanaka, Silvana Mancini Karam, José Raimundo Tosta Santos e Alexandre Naoki Nishioka.



Relatório

No processo de n.º 10480.008974/00-86 foi lavrado auto de infração com exigência de imposto a pagar, multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão.

A ementa da decisão de primeira instância relativa àquele processo consta das fls. 46/47 dos autos, e assim está redigida: “MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. Relativamente aos rendimentos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1997, é cabível a exigência da multa isolada, incidente sobre o valor do imposto mensal devido a título de carnê-leão e não recolhido, inclusive na hipótese de os rendimentos terem sido incluídos na declaração de ajuste anual e não ter sido apurado imposto a pagar. (...) MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA DE AUTO DE INFRAÇÃO RELATIVO AO IRPF. IMPOSSIBILIDADE. É de ser declarada nula, por vício formal, a exigência do crédito tributário relativo à multa isolada pela falta de recolhimento do imposto devido a título de carnê-leão, quando ela é formalizada no mesmo auto de infração que trata da exigência sobre o imposto de renda da pessoa física.”

Com a decisão acima transcrita que declarou a nulidade da exigência da multa isolada feita em auto de infração em que se exigia omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, glosa de dependentes, despesas com instrução e acréscimo patrimonial a descoberto, foi lavrado o auto de infração de fls. 03 a 06 exigindo a multa isolada em relação aos valores declarados na DIRPF.

Apresentada impugnação, a 1ª. Turma da DRJ de Recife, julgou procedente o lançamento. Intimado, o contribuinte apresentou o recurso de fls. 57/66, alegando, em síntese:

- a) Falta de MPF para lavrar o segundo auto de infração, o que torna nulo o lançamento;
- b) Caso superada a preliminar acima referida, esclarece que somente agora percebeu que se equivocou nas DIRPFs, pois em que pese as informações constantes nas DIRPFs parte dos rendimentos auferidos não são oriundos de recebimentos de pessoas físicas, mas sim do Sindicato dos Trabalhadores Rurais de Iguassu, Itapissuma e Itamaracá, dos quais era advogado e promovia ações trabalhistas em favor dos associados destes. Considerando que o artigo 16 da Lei nº 5.584, de 1970¹ prevê que os honorários fixados na sentença cabem ao Sindicato, não se pode dizer que recebeu os valores de pessoas físicas.
- c) Por fim, outro fato a destacar, segundo o recorrente, é que antes do início da ação fiscal já havia declarado e pago todo o imposto devido conforme comprovam cópias dos DARF's existentes nos autos, caracterizando, desta forma, a denúncia espontânea.

¹ Art. 14. Na Justiça do Trabalho, a assistência judiciária a que se refere a Lei nº 1.060, de 5 de fevereiro de 1950, será prestada pelo Sindicato da categoria profissional a que pertencer o trabalhador.

.....
Art. 16. Os honorários do advogado pagos pelo vencido reverterão em favor do Sindicato assistente.

Em síntese, quanto ao mérito, além da redução da multa decorrente da Lei nº 11.488, de 2007, que alterou o inciso II, do art. 44, da Lei 9.430, de 1996, o recurso versa exclusivamente sobre matéria de direito cuja essência da controvérsia está no alcance das disposições do artigo 138 do CTN que dispõe que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

No caso concreto, o sujeito passivo, na declaração anual do imposto de renda, informou os rendimentos recebidos de pessoa física e pagou o montante do tributo devido. A fiscalização, em constatando que o contribuinte não havia pago carnê-leão aplicou a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

O acórdão recorrido sustenta que uma vez não pago o carnê-leão é devida a multa isolada, sob pena de inaplicabilidade do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, que dispõe que a multa isolada é devida que o sujeito passivo não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste. O recorrente, por sua vez, invoca o artigo 138 do CTN e a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais sustentando que a exigência da multa isolada de ofício, quando o fato gerador foi declarado e pago viola a norma legal de tributação insculpida no CTN, notadamente o artigo 97, V, combinado com o artigo 113 do mesmo Código.

Constam dos autos os DARFs de fls. 68 a 69, bem como os documentos de fls. 123/124 por meio dos quais requereu cópias das sentenças dos processos em que atuou com a finalidade de demonstrar que a condenação fixada a título de honorários foi em favor do Sindicato, nos termos dos artigos 14 e 16 da Lei nº 5.584, de 1970.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

Não prospera a preliminar de nulidade do lançamento. O MPF é procedimento de controle interno da fiscalização e a não existência deste não torna nulo o lançamento. Ademias, no caso concreto, o MPF datado de 24 de abril de 2002 consta da fl. 01 dos autos, razão pela qual desacolho a preliminar de nulidade.

Quanto à informação da existência de erro no preenchimento das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física por incluir valores pagos pelos Sindicatos como sendo importâncias recebidas dos associados destes, não desconheço que os artigos 14 e 16 da Lei nº 5.584, de 1970 são expressos ao afirmar:

Lei nº 5.584, de 1970.

.....

Art. 14. Na Justiça do Trabalho, a assistência judiciária a que se refere a Lei nº 1.060, de 5 de fevereiro de 1950, será prestada pelo Sindicato da categoria profissional a que pertencer o trabalhador.

.....

Art. 16. Os honorários do advogado pagos pelo vencido reverterão em favor do Sindicato assistente.

Pelo disposto no artigo 16 acima transcrito, ainda que o Sindicato destine ao advogado o valor integral dos honorários de sucumbência, como normalmente ocorre, o pagamento não é feito pela pessoa física, associada à entidade, cujos interesses são defendidos pelo advogado, mas sim pelo Sindicato. Apesar destas considerações e das diligências relacionadas às fls. 123/124 em que o autuado relaciona uma série de processos pedindo cópia de todas as sentenças em que houve condenação de honorários de sucumbência, tenho que no caso concreto, com os documentos existentes nos autos, não é possível apurar, em relação aos valores que serviram de base de cálculo para aplicar a multa isolada, quais importâncias decorrem de sentenças judiciais, com honorários nos termos do artigo 16 da Lei nº 5.584, de 1970, e quais os valores estão excluídos da hipótese prevista na situação aqui referida.

Quanto ao mérito, em consulta que realizei acerca da matéria, registro que a jurisprudência neste Conselho ainda é controvertida. Na sessão de Julgamento de 24/01/2008 a Terceira Câmara entendeu, por unanimidade, pela aplicação da multa isolada pelo descumprimento do dever do recolhimento antecipado (acórdão 103-23370, decorrente do recurso nº 149.278, em que foi relator o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes). Na mesma linha, a Quarta Câmara, no acórdão 104-22907, decorrente do Recurso nº 153787, julgado em 06/12/2007, em que foi relator o Conselheiro Nélson Mallman, por maioria de

votos, também entendeu que é cabível a multa exigida isoladamente, prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Esta Segunda Câmara, na sessão de 11/04/2000, no acórdão 102-44200, correspondente ao Recurso nº 120.830, em que o Conselheiro Leonardo Mussi da Silva lavrou o vencedor, decidiu que diante da regra expressa do artigo 138 do CTN a multa de ofício isolada não pode ser aplicada nas hipóteses em que o sujeito passivo, antes de qualquer procedimento de fiscalização, declarou e pagou o valor do crédito tributário.

A Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Recurso nº 104-118750, em que a Conselheira Maria Goreti de Bulhões Carvalho foi designada para fazer o voto vencedor, proferiu decisão cujo acórdão possui a seguinte ementa:

Ementa: IRPF - PAGAMENTO ESPONTÂNEO - ART. 138 DO CTN - ILEGITIMIDADE DA MULTA DE OFÍCIO ISOLADA DO ART. 44 DA LEI 9.430/96 - INCOMPATIBILIDADE COM O ART. 97 E ART. 113 DO CTN - Havendo pagamento espontâneo do débito em atraso, é indevida a multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, diante da regra expressa do art. 138 do Código Tributário Nacional. A multa de ofício isolada do art. 44 da lei nº 9.430/96, viola a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional, notadamente o art. 97, V, combinado com o art. 113, ambos, do Código Tributário Nacional. Recurso negado.

No caso concreto, em relação ao objeto do presente recurso, há no direito brasileiro duas normas que aparentemente tratam do mesmo assunto. Assim, necessário verificar se são normas que convivem de forma harmônica entre si, hipótese em que será necessário identificar quando se aplica cada uma delas ou, caso sendo normas conflitantes dentro do sistema, é preciso identificar qual delas prevalece. Para tanto, antes de tratar do assunto, passo a transcrever os respectivos dispositivos legais.

Lei nº 9.430, de 1996.

....

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, DOU 15.06.2007 - Ed. Extra, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22.01.2007, DOU 22.01.2007 - Ed. Extra)

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; (Redação dada ao inciso pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, DOU 15.06.2007 - Ed. Extra, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22.01.2007, DOU 22.01.2007 - Ed. Extra)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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 ao inciso pela Lei nº 11.488, de 15.06.2007, DOU 15.06.2007 - Ed. Extra, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22.01.2007, DOU 22.01.2007 - Ed. Extra).

Código Tributário Nacional

....

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Em havendo no sistema jurídico mais de uma norma versando sobre o mesmo assunto deve o aplicador do direito buscar, em primeiro plano, a aplicação harmônica destas normas. Somente é possível rejeitar a aplicação de norma jurídica, aqui entendida como lei fomal, quando não for possível concluir pela convivência mútua das leis.

O imposto de renda pessoa física é imposto cujo fato gerador se concretiza em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Este imposto tem como base de cálculo os rendimentos recebidos no decorrer do ano, deduzidas as despesas admitidas. Em tese, podem ocorrer situações em que as despesas deduzidas são maiores do que as próprias receitas, não havendo, em tais hipóteses, imposto a pagar porque a base de cálculo apresentou-se negativa.

Todavia, apesar do imposto de renda pessoa física ter como fato gerador o dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, por força do artigo 8º, combinado com o artigo 25, ambos da Lei nº 7.713, de 1988, a apuração dos rendimentos se dá de forma mensal, cabendo ao sujeito passivo, quando recebe de pessoas físicas, realizar o pagamento mensal do imposto (carnê-leão).

Apesar de realizar pagamento do carnê-leão, ao final do ano o contribuinte deve apresentar Declaração de Ajuste Anual, procedimento em que se considera todas as despesas deduzidas e se apura o valor do tributo devido durante o ano, cujo fato gerador se consuma em 31 de dezembro. Sempre que o sujeito passivo não fizer o recolhimento do carnê-leão fica caracterizada a infração tributária.

Questão a ser indagada diz respeito à possibilidade do infrator fazer denúncia espontânea, conforme previsto no artigo 138 do CTN ou, a contrário senso, se em relação ao não recolhimento do carnê-leão não há denúncia espontânea.

Inicialmente é preciso compreender a denúncia espontânea como sendo o procedimento do sujeito passivo que por iniciativa própria dirige-se ao sujeito ativo, antes de qualquer procedimento fiscal, para dar-lhe conhecimento da existência de infração até então desconhecida.

Retomando o assunto sobre a possibilidade do infrator fazer denúncia espontânea em relação ao não recolhimento do carnê-leão tenho que tal fato, à luz do artigo 138 do CTN, é perfeitamente possível. Se é possível o sujeito passivo fazer denúncia



espontânea em relação ao não recolhimento do carnê-leão, é necessário que se indague se a regra do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, se coaduna com as disposições do nosso sistema tributário. Quanto a este aspecto não vislumbro nenhuma antinomia entre o artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996 e o artigo 138 do CTN, sendo necessário apenas identificar quando é caso da incidência ou de outra norma.

Se num determinado ano o contribuinte não declarou rendimentos recebidos de pessoas físicas, nada impede que três ou quatro anos mais tarde apresente declaração retificadora informando os rendimentos omitidos, com o conseqüente pagamento do imposto devido. Nestas circunstâncias, caracteriza-se a denúncia espontânea, não é possível, com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo, exigir multa isolada, penalidade que é, pelo não recolhimento do carnê-leão.

Dentro desta mesma linha de raciocínio, se é possível ao sujeito passivo, três ou quatro anos mais tarde, informar a existência da infração sem ser penalizado, com muito mais razão também será possível que o faça em momento anterior, qual seja, na Declaração de Ajuste Anual correspondente ao ano-calendário em que ocorreu a infração.

Até o momento em que o sujeito passivo, quer pela Declaração de Ajuste Anual, quer por qualquer outro procedimento, inclusive o pagamento do tributo mediante DARF, não levar ao conhecimento da Administração a existência da infração tipificada no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, a fiscalização pode exigir a multa aqui prevista. No entanto, tendo o fiscalizado, ainda que mediante Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, levado ao conhecimento da Administração, antes do início de qualquer procedimento de fiscalização, que deixou de recolher o carnê-leão, realizando o pagamento do imposto devido, a fiscalização não pode se valer das informações prestadas pelo sujeito passivo para aplicar a multa prevista no artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.

Em síntese, a regra do 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, convive de forma harmônica com o artigo 138 do CTN, sendo que a multa isolada de que trata a primeira norma só é devida nos casos em que a atuação se der antes da entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda em que o sujeito passivo declara os rendimentos recebidos de pessoas físicas sem o correspondente recolhimento do carnê-leão. Uma vez declaradas as infrações existentes e pago o valor do imposto, caracteriza-se a denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN.

Com tais fundamentos DOU PROVIMENTO ao recurso para afastar a exigência do crédito tributário.

É o voto.

Sala das Sessões— DF, em 24 de abril de 2008.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Voto Vencedor

Conselheira NÚBIA MATOS MOURA, Redatora-designada

Com a devida *vénia*, divirjo do entendimento do ilustre Relator quanto à aplicação da multa isolada.

Para o estudo da questão transcrevo a seguir o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 e o art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a 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 País. (Vide: Lei nº 8.012, de 1990, Lei nº 8.134, de 1990, Lei nº 8.383, de 1991, e Lei nº 8.848, de 1994, Lei nº 9.250, de 1995)

(...)

§ 2º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos.

Segundo o entendimento do Relator vencido a autoridade fiscal somente poderia aplicar a multa isolada antes de o contribuinte apresentar sua Declaração de Ajuste Anual.

Ora, a prosperar a tese defendida pelo Relator vencido, não faria nenhum sentido o legislador ter feito constar no dispositivo legal a expressão *ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste*. Tal expressão seria graciosa, dado que somente caberia a aplicação da multa antes da apresentação da Declaração de Ajuste Anual.

E mais, a alínea “a” do inciso II do art. 44, acima transcrito, prevê a aplicação de multa isolada sempre que o contribuinte deixar de recolher o carnê-leão, na forma prevista no



art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988. Ora, o art. 8º prevê o pagamento do carnê-leão, que incide sobre os rendimentos recebidos de pessoas físicas e de fontes situadas no exterior, sendo que seu parágrafo 2º determina que tal recolhimento deve ser feito até o último dia último da primeira quinzena do mês subsequente ao da percepção dos rendimentos.

Caso o contribuinte venha de forma espontânea declarar e recolher o carnê-leão deverá fazê-lo com incidência da multa de mora e, em sendo assim, não poderá a autoridade fiscal em momento posterior aplicar a multa isolada.

Entretanto, a multa de ofício será cobrada isoladamente quando o contribuinte, pessoa física, sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) deixar de fazê-lo com o acréscimo de multa de mora, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na Declaração de Ajuste.

A denúncia espontânea somente se verifica quando o contribuinte, antes de instaurado o procedimento fiscal, promove a apuração e o recolhimento do carnê-leão, acompanhado dos devidos acréscimos legais. O fato de oferecer à tributação os rendimentos recebidos de pessoas físicas ou de fontes situadas no exterior em sua Declaração de Ajuste Anual não caracteriza denúncia espontânea, no que se refere à aplicação da multa isolada prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Desta forma, cabível no presente caso a exigência da multa isolada, dado que comprovado que o contribuinte recebeu rendimentos de pessoas físicas e deixou de promover o pagamento mensal do imposto (carnê-leão), conforme previsto na legislação.

Contudo, deve-se observar que a Lei nº 11.488, de 2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, alterou o percentual de 75% para 50%.

Assim, por força do princípio tributário da retroatividade benigna, consignado no artigo 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), que abaixo se transcreve, impõe-se a aplicação do percentual de 50% aos atos pretéritos, não definitivamente julgados, no qual se enquadra o presente caso.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ante o exposto, VOTO no sentido de REJEITAR A PRELIMINAR suscitada e, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para reduzir o percentual da multa exigida isoladamente para 50%.

Sala das Sessões-DF, em 24 de abril de 2008.


NÚBIA MATOS MOURA