



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

**Processo nº** 10510.001021/2009-92  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-002.061 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de abril de 2013  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** CLEVERTON SOUZA PASSOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

PAF. INTIMAÇÕES. CIÊNCIA VIA AR. É válida a ciência de intimação por via postal com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo.

PAF. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE. Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Súmula CARF nº 11).

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. Em se tratando de lançamento de ofício para exigência de diferença de imposto no caso de omissão de rendimentos, a multa a ser cobrada é a de ofício, não cabendo a cobrança cumulada da multa por atraso na entrega da declaração, calculada sobre a mesma base. Esta deve incidir sobre o imposto devido, apurado na declaração, observado o valor mínimo fixado em lei.

LEI Nº 10.174/2001. RETROATIVIDADE. O art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311/96, com a redação dada pela Lei nº 10.174/2001, que autoriza o uso de informações da CPMF para a constituição do crédito tributário de outros tributos, aplica-se retroativamente (Súmula CARF nº 35)

DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. PRESUNÇÃO LEGAL. Desde 1º de janeiro de 1997, caracteriza-se como omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta bancária, cujo titular, regularmente intimado, não comprove, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

IRPF. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA RENDA CONSUMIDA. DESNECESSIDADE. A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada (Súmula CARF nº 26).

Preliminares rejeitadas.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa por atraso na entrega da declaração ao valor mínimo.

Assinatura digital  
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente

Assinatura digital  
Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

EDITADO EM: 25 de abril de 2013.

Participaram da sessão: Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Eduardo Tadeu Farah, Rodrigo Santos Masset Lacombe, Gustavo Lian Haddad e Guilherme Barranco de Souza (Suplente convocado).

## Relatório

CLEVERTON SOUZA PASSOS interpôs recurso voluntário contra acórdão da DRJ-SALVADOR/BA (fls. 194) que julgou procedente lançamento, formalizado por meio do auto de infração de fls. 195, para exigência de Imposto sobre Renda de Pessoa Física – IRPF, referente ao exercício de 2006, no valor de R\$ 651.377,33, acrescido de multa de ofício e de juros de mora, e também de multa pelo atraso na entrega da declaração, de R\$ 130.275,47, perfazendo um crédito tributário total lançado de R\$ 1.491.849,49.

As infrações que ensejaram o lançamento foram:

1) Omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários sem comprovação de origens;

2) Multa pelo atraso na entrega da declaração.

O Contribuinte impugnou o lançamento e alegou, em síntese, que é pessoa humilde e sem recursos e não pode arcar com a exigência de valores tão vultosos; que os depósitos foram realizados por terceiros, para quem adquiria mercadorias produzidas pela Indústria Maratá e que era mero intermediário e recebia uma comissão de 1%; que não recebeu as intimações que lhe foram encaminhadas por AR e que só apresentou a declaração de ajuste anual em 16/07/2008, quando citado pessoalmente; que os depósitos bancários não representam

necessariamente a obtenção de rendimentos; que para caracterizar a obtenção de rendimentos é indispensável que o Fisco demonstre o acréscimo patrimonial ou a renda consumida, ou ainda sinais exteriores de riqueza; que é inválida a presunção criada pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996; que houve quebra ilegal do sigilo bancário e violação do disposto na Lei nº 9.311/1996, que proíbe a fiscalização com base em dados da CPMF.

A DRJ-SALVADOR/BA julgou procedente o lançamento com base na consideração de que as intimações encaminhadas por AR foram regulares e foram inclusive assinadas pela esposa do contribuinte; de que a Lei Complementar nº 105/2002 autoriza a quebra do sigilo bancário pela Administração, independentemente de ordem judicial e que, no caso, os extratos foram fornecidos pelo próprio interessado; de que a Lei nº 10.174/2001 eliminou a vedação da Lei nº 9.311/1996 quanto ao uso de dados da CPMF para fins de lançamento de outros tributos e de que, de acordo com art. 42 da Lei 9.430/1996, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Observou ainda a DRJ-SALVADOR/BA que não se trata de procedimento de arbitramento, em que caberia à autoridade lançadora comprovar, com base em outros indícios ou com base na variação patrimonial, a ocorrência do fato gerador, e que, como o impugnante não apresentou qualquer prova da origem dos depósitos, mas tão somente meras alegações, resta configurada a omissão de rendimentos. Por fim, observou que a alegada incapacidade contributiva é argumento ineficaz, pois o imposto incide sobre os próprios rendimentos omitidos, posto que caracterizados por presunção

O Contribuinte tomou ciência da decisão de primeira instância em 10/08/2009 (fls. 203) e, em 18/08/2009, interpôs o recurso voluntário de fls. 204/223, que ora se examina, e no qual reitera as alegações da impugnação quanto à impossibilidade do lançamento com base em depósitos bancários. Reafirma que os recursos movimentados em sua conta referiam-se a mercadorias adquiridas da Indústria Maratá, o que fora informado ao Auditor Fiscal que poderia verificar junto a esta empresa a veracidade dessa alegação. Reafirma a alegação de que não recebeu as intimações, posto que estas lhe foram enviadas por AR e foram recebidas por terceiras pessoas. Acrescenta alegação de que teria ocorrido no caso, prescrição intercorrente. Por fim, formula pedido nos seguintes termos:

*Isto posto, o impugnante requer a V. Exa em nome da verdadeira e única justiça (suum cuique tribuere):*

*a) A improcedência da Ação Fiscal, em relação ao impugnante, por ser uma pessoa desprovida de recursos, como também demonstrou às pessoas que requisitaram seus serviços através de comissão de 1%, para adquirir produtos junto à Indústria Maratá, no Município de Lagarto(SE), como também o contribuinte não foi notificado dos AR's e os AFTN descumpriram a Lei n. 9.311 de 24.10.96, referente ao seu art. 11, § 3º;*

*b) Que o Auditor Fiscal da Receita Federal, apresente a Ordem judicial autorizando o mesmo o acesso à conta bancária do impugnante junto à Caixa Econômica Federal, sob pena de improcedência da autuação, e sob pena das sanções penais cabíveis;*

c) *Que seja notificado os AFTN's para que no prazo legal preste as informações necessárias sobre a invasão do sigilo bancário do impugnante;*

d) *Provar que o impugnante omitiu receitas, houve enriquecimento ilícito, e provar também que houve aumento do seu patrimônio;*

e) *Que após o julgamento singular, o impugnante seja notificado sobre o resultado do julgamento, dentro do prazo recursal.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa – Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

### Fundamentação

Como se colhe do relatório, cuida-se de lançamento com base em depósitos bancários sem comprovação de origem.

O Contribuinte argúi, inicialmente, que não recebeu as intimações que lhe foram enviadas por AR; que tais intimações foram recebidas por terceiros. Tal alegação, todavia, não procede. É que as normas que regem o processo administrativo fiscal são claras ao definir que a intimação pode ser realizada por via postal mediante entrega no domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo, senão vejamos:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*[...]*

*II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997).*

No caso, como anotado pela decisão de primeira instância, inclusive, as intimações foram recebidas pela esposa do autuado.

Regular, portanto, as intimações.

Quanto à alegada quebra do sigilo bancário e a utilização por parte do Fisco das informações sobre a , a questão

Sobre este ponto, o acesso dos agentes do Fisco às informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes tem respaldo legal na Lei Complementar nº 104, de 2001. E sobre a retroatividade dessa lei, entendo que, atendidas as condições fixadas na lei, o Fisco pode ter acesso às informações sobre a movimentação financeira dos contribuintes e utilizá-las como base para o lançamento tributário.

Se é verdade que o art. 5º, inciso X, da Constituição Federal garante o direito à privacidade, no qual se inclui o sigilo bancário, também é certo que esse direito não é absoluto e ilimitado, a ponto de se opor aos próprios agentes do Estado, na sua atividade de controle, por exemplo, do cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes. Isto é, não se pode pretender, por exemplo, que o sigilo bancário se preste para acobertar irregularidades passíveis de apuração pelos agentes do Fisco.

O ordenamento jurídico brasileiro, inclusive, embora sempre reconhecendo o sigilo das informações bancárias, tem uma larga tradição em franquear o acesso a essas informações aos agentes do Fisco. Assim, a Lei nº 4.595, de 1964, já prescrevia no seu art. 38, *in verbis*:

*Lei nº 4.595, de 1964:*

*Art. 38 – As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*

*(...)*

*§ 5º Os agentes fiscais tributários do Ministério da Fazenda e dos Estados somente poderão proceder a exames de documentos, livros e registros de contas de depósitos, quando houver processo instaurado e os mesmos forem considerados indispensáveis pela autoridade competente.*

*§ 6º O disposto no parágrafo anterior se aplica igualmente à prestação de esclarecimentos e informes pelas instituições financeiras às autoridades fiscais, devendo sempre estas e os exames ser conservados em sigilo, não podendo ser utilizados senão reservadamente.*

O próprio Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 1966, recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar, expressamente determina que as instituições financeiras devem prestar informações sobre negócios de terceiros, o que, obviamente, inclui as operações financeiras, silenciando, inclusive, sobre a exigência de prévio processo administrativo instaurado:

*Lei nº 5.172, de 1966:*

*Art. 197 – Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:*

*(...)*

*II – os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras.*

Ainda nesse mesmo sentido, foi editada, posteriormente a Lei nº 8.021, de 1990, ampliando, inclusive, o rol das instituições obrigadas a prestar informações ao Fisco:

*Lei nº 8.021, de 1990:*

*Art. 7º - A autoridade fiscal do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento poderá proceder a exames de documentos, livros e registros das bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como solicitar a prestação de esclarecimentos e informações a respeito de operações por elas praticadas, inclusive em relação a terceiros.*

*Art. 8º - Iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art. 38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.*

*Parágrafo único - As informações, que obedecerão às normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, deverão ser prestadas no prazo máximo de dez dias úteis contados da data da solicitação, aplicando-se, no caso de descumprimento desse prazo, a penalidade prevista no § 1º do art. 7º.*

Finalmente, a Lei Complementar nº 105, de 2001, a qual versa expressamente sobre o dever de sigilo das instituições financeiras em relação às operações financeiras de seus clientes, fez a ressalva quanto ao acesso a essas informações pelos agentes do Fisco, a saber:

*Lei Complementar nº 105, de 2001:*

*Art. 1º - As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados.*

*(...)*

*§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:*

*(...)*

*VI - a prestação de informações nos termos e condições estabelecidos nos artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º e 9º desta Lei Complementar.*

*(...)*

*Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.*

*Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.*

Como se vê, o ordenamento jurídico brasileiro de há muito vem estabelecendo, em caráter sempre excepcional e em determinadas condições previamente estabelecidas, o acesso a informações bancárias dos contribuintes pelos agentes do Fisco. Assim, a legislação brasileira tem, insistentemente, se inclinado no sentido da relativização do



alcance do sigilo bancário, prevendo expressamente as situações excepcionais em que se admite a abertura daquelas informações.

Por outro lado, não se deve esquecer que os agentes do Fisco, assim como os auditores do Banco Central do Brasil, e as próprias instituições financeiras, estão sujeitos ao dever de manter sigilo das informações a que tenham acesso em função de suas atividades. Desse modo, a rigor, sequer se pode falar em quebra de sigilo, mas em mera transferência deste.

Finalmente, cumpre ressaltar que os dispositivos legais acima transcritos são normas válidas e, portanto, plenamente aplicáveis, eis que não foram declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Tudo que se disse acima sobre a retroatividade da Lei Complementar nº 105, de 2001 aplica-se à Lei nº 10.174, de 2001, que alterou o § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311 de 1996, a saber:

*Art. 1º O art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*'Art. 11...*

*§ 3º A secretaria da Receita Federal resguardará, na forma aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para o lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966, e alterações posteriores'.*

A seguir a redação original do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996:

Art. 11.

(...)

*§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.*

O fato de que a legislação anterior alterada vedava a utilização dos dados da CPMF não muda essas conclusões.

Concluo, portanto, que não há irregularidade no procedimento fiscal ou no lançamento dele decorrente quanto ao acesso às informações sobre a movimentação financeira do contribuinte.

Quanto à alegada prescrição intercorrente, a matéria está pacificada no âmbito deste Conselho no sentido da sua inaplicabilidade no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme Súmula CARF nº 11.

*Súmula CARF nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.*

Quanto ao mérito, cuida-se de lançamento com base em depósitos bancários sem comprovação de origem. Sobre a regularidade deste tipo de lançamento, questionada pelo Recorrente, registre-se que a autuação tem por fundamento o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual para melhor clareza, transcrevo a seguir, já com as alterações e acréscimos introduzidos pela Lei nº 9.481, de 1997 e 10.637, de 2002, *verbis*:

*Lei nº 9.430, de 1996:*

*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).*

*§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.*

*§ 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."*



Trata-se, pois, de lançamento com base em presunção legal. E, como assinala Alfredo Augusto Becker (Becker, A. Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª Ed. – São Paulo: Lejus, 2002, p.508):

*As presunções ou são resultado do raciocínio ou são estabelecidas pela lei, a qual raciocina pelo homem, donde classificam-se em presunções simples; ou comuns, ou de homem (praesumptiones hominis) e presunções legais, ou de direito (praesumptiones iuris). Estas, por sua vez, se subdividem em absolutas, condicionais e mistas. As absolutas (iuris et de jure) não admitem prova em contrário; as condicionais ou relativas (iuris tantum), admitem prova em contrário; as mistas, ou intermédias, não admitem contra a verdade por elas estabelecidas senão certos meios de prova, referidos e previsto na própria lei.*

E o próprio Alfredo A. Becker, na mesma obra, define a presunção como sendo

*"o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável" e mais adiante averba: "A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre estes dois fatos".*

Pois bem, o lançamento que ora se examina baseou-se em presunção *iuris tantum*, onde o fato conhecido é a existência de depósitos bancários de origem não comprovada e a certeza jurídica decorrente desse fato é o de que tais depósitos foram feitos com rendimentos subtraídos ao crivo da tributação. Tal presunção pode ser ilidida mediante prova em contrário, a cargo do autuado.

No caso, o Contribuinte não apresenta nenhuma prova das origens dos depósitos, limitando-se a afirmar que se trata de recursos movimentados em sua conta para a compra ou venda de produtos para terceiros, mas não apresenta nenhum elemento de prova desse fato. Inclusive, instado a apresentar informações mais detalhadas de suas alegações, convenientemente se limitou a dizer que não dispunha de tais informações. Ora, é inaceitável que alguém que movimente soma tão elevada de recursos não tenha condições de identificar de onde provieram tais recursos e para onde saíram. Aceitar esse tipo de alegação, sem nenhum elemento de prova, ns condições deste processo, é inaceitável.

Assim, sem a comprovação das origens dos depósitos, resta configurada a omissão de rendimentos.

Finalmente, sobre a multa pelo atraso na entrega da declaração, a questão envolvendo a possibilidade e as condições de convivência da multa pelo atraso na entrega da declaração pelas pessoas físicas com a multa de lançamento de ofício pela falta ou insuficiência do imposto apurado/pago tem sido frequentemente submetida à apreciação das diversas turmas deste Conselho, sem que ainda se tenha uma posição consolidada.

A multa pelo atraso na entrega da declaração pelas pessoas físicas tem previsão legal no art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, a saber:

Lei nº 8.981, de 1995:

*Art. 88. A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica:*

*I - à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o Imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago;*

*II - à multa de duzentas Ufirs a oito mil Ufirs, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.*

*§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:*

*a) de duzentas Ufirs, para as pessoas físicas;*

*b) de quinhentas Ufirs, para as pessoas jurídicas.*

*§ 2º A não regularização no prazo previsto na intimação, ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado.*

*§ 3º As reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 e art. 60 da Lei nº 8.383, de 1991 não se aplicam às multas previstas neste artigo.*

A Lei nº 9.532, de 1997, pelo seu art. 27 introduziu o seguinte acréscimo:

Lei nº 9.532, de 1997:

*Art. 27. A multa a que se refere o inciso I do art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, é limitada a vinte por cento do imposto de renda devido, respeitado o valor mínimo de que trata o § 1º do referido art. 88, convertido em reais de acordo com o disposto no art. 30 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.*

*Parágrafo único. A multa a que se refere o art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, será:*

*a) deduzida do imposto a ser restituído ao contribuinte, se este tiver direito à restituição;*

*b) exigida por meio de lançamento efetuado pela Secretaria da Receita Federal, notificado ao contribuinte.*

Já a multa pela falta ou insuficiência no pagamento/recolhimento de imposto está disciplinada no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir reproduzido, já com as alterações da Lei nº 11.488, de 2007:

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (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);*

*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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007);*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

A discussão gira em torno da possibilidade de se aplicar ao mesmo contribuinte e relativamente ao mesmo exercício, as duas penalidades e, em caso afirmativo, qual a base de cálculo da multa pelo atraso na entrega da declaração.

Para efeito de análise tomo a seguinte situação hipotética: cinco contribuintes pessoas físicas obtiveram exatamente os mesmos rendimentos, tiveram as mesmas deduções, a mesma compensação de imposto de renda na fonte, etc., de tal modo que todos eles estavam obrigados a apresentar declaração de rendimentos na qual deveriam apurar imposto devido a pagar no mesmo valor. Cada contribuinte, todavia, se comportou de maneira diferente, com relação a dois aspectos: a entrega da declaração de rendimentos e a apuração do imposto devido.

Se estes cinco contribuintes fossem selecionados pela fiscalização para verificação da sua regularidade fiscal, ter-se-ia a seguinte combinação de resultados possíveis: 1) O primeiro contribuinte apurou corretamente o imposto devido e entregou a declaração no prazo; 2) O segundo contribuinte apurou/pagou corretamente o imposto, mas entregou a declaração com atraso; 3) O terceiro contribuinte entregou a declaração tempestivamente, porém não apurou imposto a pagar ou apurou imposto a menor; 4) O quarto contribuinte apresentou declaração com atraso e apurou/pagou imposto a menor ou não apurou/pagou imposto algum; 5) O quinto contribuinte simplesmente não apresenta declaração e não pagou imposto algum.

Pois bem, com relação às três primeiras hipóteses, não há controvérsia quanto ao tratamento fiscal a ser dado, pois, na primeira, não há infração e nas outras duas verifica-se apenas uma das infrações em cada caso. Não se cogita, pois, de aplicação simultânea das duas penalidades.

Nas duas últimas hipóteses, todavia, o contribuinte incorre nas condutas definidas como infração tanto pelo art. 88 da Lei nº 8.981, de 1996, quanto pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o que estabelece a controvérsia a respeito da possibilidade ou não da aplicação simultânea das duas penalidades. São três as posições em debate. Passo a examiná-las.

A primeira, de que seria indevida a multa pelo atraso na declaração, pela impossibilidade de sua aplicação concomitante com a multa pela insuficiência de pagamento do imposto, sob o fundamento de que a infração caracterizada pelo descumprimento da obrigação principal absorve a infração pelo descumprimento da obrigação acessória. É esta a posição sustentada no voto condutor do acórdão recorrido.

A segunda posição, que é a sustentada neste voto, é a de que podem ser aplicadas as duas penalidades, porém calculadas sobre bases de cálculo distintas. A multa pelo atraso na entrega da declaração, sobre o imposto devido apurado na declaração apresentada com atraso, observado o valor mínimo previsto em lei (ou a multa mínima no caso de falta de entrega da declaração); e a multa pela falta ou insuficiência no pagamento do imposto, calculada sobre a diferença de imposto devido, apurado no procedimento de ofício.

Respeitada essa condição, não há falar em penalidades distintas incidindo sobre a mesma base, e inexistência de disposição legal ou razão lógica para que não incidam ambas as penalidades, pois se trata de infrações distintas. O art. 88, I da Lei nº 8.981, de 1995, ao prever a penalidade pelo atraso na entrega de declaração, não faz qualquer ressalva quanto à aplicação da multa em caso de lançamento de ofício para a exigência de diferença ou totalidade de imposto. E também não se encontra no texto do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 semelhante ressalva quanto a multa pelo atraso na entrega da declaração. Também não se acha em qualquer

outro dispositivo de lei nada que conduza a tal conclusão. Não há nada, enfim, que impeça, quando presentes as duas infrações em relação ao mesmo exercício e ao mesmo contribuinte, a aplicação das duas penalidades. A questão, porém, é quanto à base de cálculo da multa pelo atraso na entrega da declaração.

Admito a possibilidade da coexistência das duas penalidades, sob o fundamento de que se trata de infrações distintas, porém, incidindo sobre bases de cálculo distintas. A multa pelo atraso calculada sobre o valor do imposto devido apurado na declaração, observado o valor mínimo, e a multa de ofício pela falta ou insuficiência de pagamento do imposto, sobre o imposto que deixou de ser pago.

No presente caso, como a declaração apresentada pelo sujeito passivo não resultou em imposto devido, é cabível a multa de ofício no seu valor mínimo, de R\$ 165,74.

### Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa pelo atraso na entrega da declaração ao valor mínimo, de R\$ 165,74.

Assinatura digital  
Pedro Paulo Pereira Barbosa