



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10650.000776/2005-41
Recurso nº 154.055 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-00.941 – 2ª Turma
Sessão de 17 de agosto de 2010
Matéria IRPF
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e LENI CARVALHO ABDALA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002, 2003, 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - RECURSO ESPECIAL -
DIVERGÊNCIA - MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO -
CONCOMITÂNCIA.

Não se pode conhecer do recurso especial de divergência quando a decisão recorrida e o acórdão apontado como paradigma analisaram questões fáticas distintas (multa isolada exigida pelo não recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão e multa isolada incidente sobre a CSLL devida a título de estimativa mensal), cujas penalidades decorrentes das infrações apuradas têm fundamentos legais diversos (artigo 44, § único, inciso III, da Lei nº 9.430/96, para o primeiro caso e artigo 44, § único, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, para o segundo, com a redação vigente à época dos fatos em apreço).

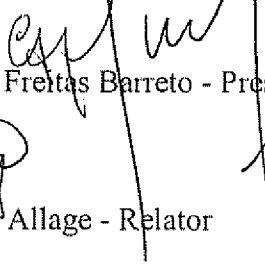
IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS - CONDUTA REITERADA -
MULTA QUALIFICADA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada prevista, à época do lançamento em apreço, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligar aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. A omissão reiterada de rendimentos, isoladamente, sem nenhum outro elemento adicional, não caracteriza o dolo que autorizaria a qualificação da multa. Ademais, diante das circunstâncias duvidosas, tem aplicação ao feito a regra do artigo 112, incisos II e IV, do CTN.

Recurso especial da Fazenda Nacional não conhecido e da Contribuinte provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do recurso da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Julio César Vieira Gomes e Carlos Alberto Freitas Barreto. Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso da Contribuinte. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Candido, Julio César Vieira Gomes, Francisco Assis de Oliveira Junior e Carlos Alberto Freitas Barreto.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente


Gonçalo Bonet Allage - Relator

EDITADO EM: 22 SET 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Leni Carvalho Abdala foi lavrado o auto de infração de fls. 03-19, para a exigência de imposto de renda pessoa física, exercícios 2002, 2003 e 2004, em razão da omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, com multa de ofício qualificada para o patamar de 150%, pela conduta reiterada da contribuinte.

Além da multa de ofício de 150%, a autoridade fiscal também lançou a multa isolada de 150% pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG) considerou o lançamento procedente (fls. 140-145), sendo que a autuada não se insurgiu contra a omissão de rendimentos.

Por sua vez, a Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao apreciar o recurso voluntário interposto pela contribuinte, proferiu o acórdão nº 102-48.547, que se encontra às fls. 184-191, cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa: RENDIMENTOS OMITIDOS - MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Correta a lavratura de auto de infração, aplicando-se a multa qualificada, quando o contribuinte, sistematicamente, in casu, por 36 meses, deixa de recolher o IRPF sobre os rendimentos de seu trabalho



MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004).

Recurso parcialmente provido.

A decisão recorrida, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir da exigência a multa isolada em concomitância com a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Silvana Mancini Karam, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, que também desqualificaram a multa.

Portanto, a exclusão da multa isolada foi unânime.

Intimada do acórdão em 13/12/2007 (fls. 192), a Fazenda Nacional interpôs, com fundamento no artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais então vigente, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, recurso especial às fls. 195-203, cujas razões podem ser assim sintetizadas:

- a) O acórdão recorrido excluiu a multa isolada prevista no artigo 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96, por considerar ilegítima a aplicação concomitante da mesma com a multa de ofício prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, quando ambas incidirem sobre base de cálculo idêntica;
- b) Diferentemente, a 1ª Câmara do 1º Conselho considerou ser legítima a aplicação cumulativa de duas multas de ofício, que, no caso em tela, eram as multas previstas no art. 44, inciso I, e no § único, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, mesmo que incidam sobre bases de cálculo idênticas, pois decorrem de infrações diversas, razão por que não há que se falar em *bis in idem*;
- c) Trata-se do acórdão nº 101-94.858;
- d) O acórdão recorrido considera que a multa de ofício e a multa isolada decorrem de infrações idênticas, pois ambas visam penalizar o contribuinte pela omissão de rendimentos;
- e) Por outro lado, o acórdão paradigma considera que, enquanto a multa de ofício possui o escopo de penalizar o contribuinte que omite rendimentos, a chamada multa isolada prevista no artigo 44, § único, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, visa penalizar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal da CSLL com base em estimativa;
- f) Vale destacar que a multa isolada prevista no artigo 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96 e aquela prevista no inciso IV do mesmo dispositivo legal possuem a mesma essência: ambas visam penalizar o contribuinte que deixa de antecipar, mês a mês, o recolhimento do tributo;
- g) O acórdão recorrido, ao afirmar que a multa de ofício e a multa isolada decorrem da mesma infração, diverge do acórdão paradigma, também, quando este conclui que a multa de ofício decorre da omissão de rendimentos, mas a



penalidade isolada decorre do não cumprimento do regime de antecipação mensal do pagamento do imposto;

- h) A proibição do *bis in idem* pretende evitar a dupla penalização por um mesmo ilícito e não a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes;
- i) O não recolhimento antecipado do IRPF devido a título de carnê-leão é infração bastante diversa daquela consistente na omissão de rendimentos apurada ao final do ano-calendário;
- j) No caso, não ocorre *bis in idem*;
- k) O artigo 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional prevê que somente a lei pode estabelecer a dispensa ou a redução de penalidades.

Admitido o recurso por intermédio do Despacho nº 102-0.109/2008 (fls. 206-207), a contribuinte foi intimada e, devidamente representada, apresentou contra-razões às fls. 210-219, onde defendeu, fundamentalmente, a necessidade de manutenção do acórdão recorrido quanto ao afastamento da multa isolada.

Interpôs, também, recurso especial às fls. 220-233, acompanhado dos documentos de fls. 234-248, argumentando, em apertada síntese, que:

1. A fundamentação dada pelos agentes do fisco para formalizar a exigência e os fundamentos do acórdão recorrido, estão em total divergência com julgados de outras Câmaras do 1º CC, no que tange à exasperação da multa nos casos de simples omissão de rendimentos em que não se prova o evidente intuito de fraude, conforme ementa do acórdão paradigma nº 104-21.823;
2. O acórdão paradigma diverge da decisão recorrida ao firmar entendimento de que a falta de declaração de parte dos rendimentos percebidos caracteriza simples omissão de rendimentos e que esta, por si só, não autoriza a qualificação da multa, sendo necessário a comprovação cabal por parte do fisco que o sujeito passivo tenha agido com evidente intuito de fraude;
3. Reiteração de omissão de rendimentos não se acha tipificada como conduta dolosa caracterizadora da fraude;
4. A simples omissão de rendimentos não autoriza a qualificação da multa, conforme dispõe a Súmula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes;
5. Está-se diante de mera declaração inexata e não se justifica a qualificação da multa para 150%;
6. Recebe do INSS, a título de aposentadoria, rendimentos isentos, por ser portadora de moléstia grave (neoplasia maligna), a qual foi identificada em 1989, conforme prova o Laudo Pericial, já incluso nos autos e confirmado no acórdão recorrido. No entanto, por desconhecimento desta isenção legal de seus rendimentos de aposentadoria, os incluiu nas suas declarações de rendimentos relativas aos anos-calendário de 2001 a 2003, como rendimentos tributáveis;



7. Por ocasião da lavratura do Auto de Infração, os rendimentos decorrentes das omissões de rendimentos apurados pelo fisco foram somados àqueles rendimentos isentos da aposentadoria que a recorrente havia declarado, indevidamente, como rendimentos tributáveis;
8. Por tais razões, na metodologia de cálculo do IRPF devido sobre os rendimentos omitidos (reconstituição do ajuste anual), os rendimentos isentos, decorrentes da aposentadoria percebida do INSS, devem ser excluídos da base de cálculo, relativamente aos exercícios de 2002, 2003 e 2004, por se tratar de mero erro de fato.

O recurso restou admitido por intermédio do Despacho nº 412 (fls. 250-252), sendo que a Fazenda Nacional em sede de contra-razões (fls. 255-260) pugnou pela manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, Relator

Chegam à apreciação deste Colegiado os recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pela autuada.

Reitero que o acórdão proferido pela Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu parcial provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para excluir da exigência a multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

Esta parcela da decisão foi unânime, pois os Conselheiros vencidos também desqualificavam a multa de ofício, ou seja, davam parcial provimento em maior extensão.

Assim, na visão deste julgador, o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido, pelas razões a seguir colacionadas.

Recurso da Fazenda Nacional

A recorrente defendeu, fundamentalmente, que não pode ser afastada a exigência da multa isolada incidente sobre a falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

Interpôs o recurso, salvo melhor juízo, entendendo que a decisão foi não unânime.

No entanto, ressalto novamente que os Conselheiros vencidos deram provimento ao recurso voluntário interposto pela autuada em maior extensão.

De qualquer forma, alegando que haveria divergência jurisprudencial, trouxe à colação o acórdão nº 101-94.858, cuja ementa é a seguinte:

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – AC.
1998*



ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE – Descabe em sede de instância administrativa a discussão acerca da ilegalidade de dispositivos legais, matéria sob a qual tem competência exclusiva o Poder Judiciário.

NORMAS PROCESSUAIS - CONCOMITÂNCIA DE RECURSO ADMINISTRATIVO E AÇÃO JUDICIAL – A impetração de Ação Judicial para discussão da mesma matéria tributada no Auto de Infração, importa em renúncia ao litígio administrativo, impedindo o conhecimento do mérito do recurso, resultando em constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa.

LANÇAMENTO DE MULTA DE OFÍCIO – CABIMENTO - SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO INFRINGENTES APÓS LANÇAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO – PROCESSO JUDICIAL EM CURSO – É cabível a manutenção de multa de ofício lançada na ausência de condição suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. Apesar dos efeitos infringentes da decisão nos Embargos de Declaração publicados depois da ciência do lançamento, na data deste não havia suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A pendência de decisão judicial é questão prejudicial à exclusão da multa de ofício, por isso, esta deve ser mantida até a decisão judicial do mérito, que se for favorável à tese da autuada resultará em sua extinção.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - VALOR DECLARADO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – INEXISTÊNCIA DE CONDIÇÃO SUSPENSIVA – DECLARAÇÃO INEXATA - CABIMENTO – Cabível o lançamento de ofício de parcela equivocadamente informada na DIPJ como estando com sua exigibilidade suspensa, por caracterizar a "declaração inexata" constante da parte final do inciso I do artigo 44 da lei nº 9.430/1996

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – Cabível a aplicação de multa de ofício, aplicada isoladamente, na falta de recolhimento da CSLL com base na estimativa dos valores devidos, por expressa previsão legal.

MULTA DE OFÍCIO – MESMA BASE DE CÁLCULO – APLICAÇÃO EM DUPLICIDADE – O lançamento de duas multas de ofício, sobre a mesma base de cálculo, é possível, visto tratar-se de duas infrações à lei tributária, tendo por consequência a aplicação de duas penalidades distintas.

Recurso voluntário não provido.

Transcreveu, ainda, às fls. 199, os seguintes excertos do voto condutor do referido acórdão:

Quanto à alegada aplicação em duplicidade de multa de ofício sobre a mesma base de cálculo ser vedado pelo ordenamento



jurídico, não há que ser acatado, tendo em vista que são duas penalidades por duas infrações à legislação tributária: a uma, a falta de recolhimento mensal da CSLL com base em estimativa (artigo 44, parágrafo único, inciso IV); a duas, a falta de recolhimento da CSLL apurada no ajuste do período de apuração (artigo 44, I).

Pode-se perceber que o acórdão apontado como paradigma manteve a exigência da multa isolada prevista no artigo 44, § único, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, para situação em que determinada empresa deixou de recolher a CSLL devida a título de estimativa mensal.

No caso em apreço, a decisão recorrida cancelou a exigência da multa isolada prevista no artigo 44, § único, inciso III, da Lei nº 9.430/96, em lançamento no qual a autoridade lançadora apurou omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas sujeitos ao recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão.

As situações fáticas dos acórdãos são distintas, além do que o fundamento legal das penalidades também é diferente.

Diante de tal constatação, penso que o acórdão recorrido não deu à lei tributária interpretação divergente daquela manifestada pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no acórdão nº 101-94.858, na medida em que aquele afastou a penalidade isolada estabelecida à época no artigo 44, § único, inciso III, da Lei nº 9.430/96, enquanto este manteve a multa isolada então prevista no 44, § único, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

Voto, portanto, no sentido de não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Recurso da contribuinte

Em sua insurgência, a autuada pede, inicialmente, que a penalidade de ofício seja desqualificada, sob o fundamento de que o caso é de mera omissão de rendimentos e não está comprovado o evidente intuito de fraude.

A multa qualificada de 150% estava prevista, ao tempo do auto de infração, no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição.

(...)

II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

Segundo tal norma, os casos de evidente intuito de fraude estão previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, os quais determinam que:



Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais,

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72

Relembro que a justificativa para a qualificação da multa repousa na omissão reiterada de rendimentos, por 36 meses consecutivos.

Segundo penso, a qualificação da multa está relacionada à conduta adotada pelo sujeito passivo em relação à infração e não se vincula ao período (ou ao espaço de tempo) no qual se apurou omissão de rendimentos. Revelado o dolo, a multa deve ser qualificada, independentemente de a omissão de rendimentos estar relacionada a um único mês ou a três anos-calendários, conforme ocorre no caso em apreço.

O dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da mera falta de pagamento do tributo ou da simples omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, ou seja, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado, sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

O evidente intuito de fraude, autorizador da aplicação da multa de 150%, não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização.

Entendo que para a correta aplicação da multa qualificada, a inobservância da legislação tributária tem que estar acompanhada de prova que o contribuinte, por ato fraudulento, levou a autoridade administrativa a erro, por meio, ilustrativamente, da utilização de documentos falsos, notas frias, etc.

No caso, sob minha ótica, nenhum elemento que pudesse justificar a exasperação da penalidade foi coligido aos autos pela autoridade lançadora.

Tenho como plenamente aplicável ao caso o Enunciado de Súmula CARF nº 14, segundo o qual “*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*”



Sob minha ótica, a omissão reiterada de rendimentos, isoladamente, sem nenhum outro elemento adicional, não caracteriza sonegação, fraude ou conluio, da forma prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Entendo, pois, que tais fatos se amoldam à regra do artigo 112, incisos II e IV, do Código Tributário Nacional – CTN, segundo o qual: *“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; (...) IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”*

Neste aspecto, a decisão recorrida não pode prosperar, pois não se justifica a qualificação da multa de ofício, que deve ser reduzida de 150% para 75%.

Por fim, quanto à pretensão de exclusão dos recebimentos do INSS do campo dos rendimentos tributáveis, em razão de alegada isenção por moléstia grave, penso que ela não pode ser acolhida.

Tal matéria não está em litígio e não foi enfrentada pela decisão de primeira instância ou pelo acórdão recorrido, ou seja, a apreciação da questão por este Colegiado supriria instância.

Tenho como inaplicável ao caso o artigo 58 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, pois, salvo melhor juízo, inexistiu o reconhecimento expresso de que tais verbas são isentas.

Se a situação decorre de mero erro de fato, conforme alegou a autuada, a própria repartição de origem pode corrigi-la no momento oportuno.

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e de dar provimento ao recurso especial interposto pela contribuinte, para desqualificar a penalidade de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%.



Gonçalo Bonet Allage