



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Recurso nº : 139.788
Matéria : IRPF – EX(s): 1998 a 2002
Recorrente : MARIA OSCARLINA XAVIER
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR
Sessão de : 13 de setembro de 2005
Acórdão nº : 102-47.087

IRPF – MULTA ISOLADA – DECADÊNCIA – A incidência mensal da multa por falta de recolhimento do carnê-leão amolda-se à sistemática de lançamento denominado homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se da ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do artigo 150 do CTN.

IRPF - MULTA DE OFÍCIO CUMULADA COM A MULTA ISOLADA – Pacífica a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes no sentido de que não é cabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício com a multa isolada.

IRPF - MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – O artigo 44, inciso II, da Lei 9.430, de 1996, ao dispor sobre a aplicação da multa qualificada determina a caracterização do evidente intuito de fraude.

Preliminar acolhida.
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA OSCARLINA XAVIER.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada pelo Conselheiro José Raimundo Tosta Santos em relação à multa isolada de janeiro/1997 a outubro/1998. Vencidos os Conselheiros Naurý Fragoso Tanaka e José Oleskovicz (Relator) que não acolhem a decadência. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para excluir a multa isolada e desqualificar a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naurý Fragoso Tanaka que mantém a multa qualificada e o Conselheiro José Oleskovicz (Relator) que mantém a multa isolada e a qualificada. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Raimundo Tosta Santos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

**LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE**

**JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
REDATOR DESIGNADO**

FORMALIZADO EM: 14 NOV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, SILVANA MANCINI KARAM e ROMEU BUENO DE CAMARGO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

Recurso nº : 139.788
Recorrente : MARIA OSCARLINA XAVIER

RELATÓRIO

Contra o contribuinte foi lavrado, em 21/11/2003, auto de infração para exigir o crédito tributário abaixo discriminado, relativo aos exercícios de 1998 a 2002, anos-calendário de 1997 e 2001 (fl. 52), por omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, redução indevida da base de cálculo do carnê-leão, dedução indevida de dependentes, de despesas médicas e de instrução e de despesas escrituradas em livro caixa sem apresentação dos documentos comprobatórios, bem assim multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão.

Auto de Infração - Crédito Tributário em R\$	
Imposto de renda pessoa física – IRPF	42.060,45
Juros de mora calculados até 31/10/2003	22.144,12
Multa proporcional passível de redução	52.525,92
Multa exigida isoladamente	52.494,85
Total do crédito tributário	169.225,34

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 80/81) a autoridade lançadora fundamentou o lançamento nos seguintes termos:

***1 – Anos-calendário 1997, 1998 e 1999**

Para estes anos, o contribuinte não havia entregue a declaração de ajuste anual, que foram entregues após iniciado o procedimento fiscal.

Também o contribuinte não havia efetuado os recolhimentos mensais, que deveriam ter sido feitos através de Carnê-Leão.

*Desta forma, os valores apurados foram lançados como **Omissão de Rendimentos Sujeitos a Carnê-Leão.***

Para apuração da base de cálculo mensal do imposto, elaboramos, com base nas planilhas e informações apresentadas pelo contribuinte, as planilhas de fls. 50.

Observamos que, para o ano-calendário de 1998, as despesas lançadas no demonstrativo de caixa do contribuinte não foram totalmente utilizadas, pois as deduções de despesas escrituradas em livro caixa estão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

limitadas ao valor da despesa (sic), podendo o excesso de despesas ser transportado para o mês seguinte, à exceção do mês de dezembro onde, se houver excesso de despesa, este não poderá ser utilizado no ano-calendário seguinte, conforme disposição legal abaixo transcrita:"

"2 – Anos-calendários 2000 e 2001

Para estes anos-calendários, o contribuinte entregou a declaração anual de ajuste dentro do prazo legal. No entanto, as declarações entregues continham deduções que reduziam a base de cálculo do imposto, de tal forma que esta ficasse abaixo do limite anual de isenção.

Após iniciado o procedimento fiscal, o contribuinte entregou declarações retificadoras ajustando a base de cálculo do imposto.

*Assim sendo, os valores apurados foram lançados como **Deduções Indevidas da Base de Cálculo**, tanto para apuração do imposto mensal, como no ajuste anual.*

As planilhas contendo a apuração da diferença mensal de base de cálculo estão às folhas 51.

II – Penalidades

*Diante dos fatos acima expostos, entendemos que a multa de ofício para a infração **Omissão de Rendimentos Sujeitos a Carnê-Leão** (anos 1997 a 1999) deve ser de 75%. Entretanto, para as infrações apontadas como **Dedução Indevida da Base de Cálculo** (anos 2000 e 2001) entendemos que deve ser aplicada multa de 150%, pois o contribuinte reduziu intencionalmente a base de cálculo do imposto, de tal forma a deixá-la abaixo do limite de isenção.*

Para os meses em que deveria ter sido recolhido o imposto através de carnê-leão, cabe também multa isolada nos mesmos percentuais acima."

A contribuinte impugnou o lançamento (fls. 86/96) apenas no que diz respeito às multas qualificada e isolada, tendo inclusive, relativamente ao débito restante, efetuado o pedido de parcelamento especial – PAES instituído pela Lei nº 10.684, de 30/05/2003.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/PR, mediante o Acórdão DRJ/CTA nº 5.436, de 05/02/2004, por unanimidade de votos considerou procedente o lançamento relativo ao imposto lançado, sendo que, com relação à penalidade aplicada, foram vencidos os julgadores José Aderlei de Souza e Ernani Ori Harlos, que consideravam incabível a exigência da multa de ofício qualificada (150%) relativa à glosa das deduções com



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

despesas médicas e com as despesas escrituradas em livro caixa, apenas por não terem sido comprovadas (fl. 104).

Inconformada com a decisão, a contribuinte interpõe recurso ao Conselho de Contribuintes (fls. 117/130), apenas contra a exigência da multa qualificada de 150% e da multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão, alegando decadência relativamente ao ano-calendário de 1997 e reiterando as alegações da impugnação adiante resumidas:

a) Multa qualificada

Alega que a multa qualificada não procede porque a autoridade lançadora presumiu que a recorrente reduziu intencionalmente a base de cálculo do imposto. Isto, segundo o sujeito passivo, não teria ocorrido, pelas razões recursais a seguir transcritas:

"Por ocasião da intimação constante do Termo de Início de Fiscalização lavrado em data de 03/04/2003, a fiscalização exigiu no item 1, a apresentação do livro caixa, com os respectivos documentos que deram suporte a escrituração das receitas e despesas durante os anos-calendários de 1997 à 2001.

Em consequência da demora para o encerramento da ação fiscal, motivada por substituição do Auditor Fiscal: Emil Jacques Sppezapria Cardoso pelos Auditores Fiscais: Darcio de Freitas Rezende e José Carlos da Silva Mira, bem como, do interesse da recorrente em participar dos benefícios da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, que dispõe sobre o parcelamento (PAES) de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, foram apresentadas via internet as declarações do Imposto de Renda dos anos calendário: 1997, 1998 e 1999 e as declarações retificadoras dos anos-calendário: 2000 e 2001 já excluindo algumas deduções do livro-caixa, os valores com despesas médicas, de instruções, etc. cujos documentos não foram localizados em consequência da urgência de se habilitar ao parcelamento em referência.

Logo após a apresentação das declarações do IRPF e confessados os débitos (§ 2º, do art. 1º, Lei 10.684/03) foi feita a opção pelo parcelamento (PAES), uma vez que, o artigo 5º, da referida lei e o artigo 2º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 25/06/03 fixaram o prazo para opção do parcelamento de até o último dia útil do segundo mês subsequente ao da publicação da lei, ou seja 31/07/2003.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

Em consequência da falta de alguns documentos de despesas que faziam parte do livro caixa dos anos-calendário de 2000 e 2001, os auditores fiscais além de glosarem os referidos valores, no auto de infração aplicaram a multa agravada de 150%, como se fraude fosse, o que não é justo. Em nenhum momento durante a ação fiscalizadora, os auditores fiscais provaram no processo, através de documentos ou outro meio qualquer, que tenha havido fraude por parte da recorrente.

Onde estaria a fraude se a própria interessada fez questão de prestar todas as informações solicitadas pelo fisco. Nunca a recorrente agiu com intenção de fraudar o fisco, mas sim de forma clara e transparente através de procedimentos que entendeu legítimo, apresentando todos os documentos que faziam parte das despesas, e que por motivo alheio a vontade da recorrente não foram encontrados. Falhas acontecem com qualquer ser humano, e elas têm que ser reparadas da forma menos injusta possível, não se pode prejudicar o fisco e nem o contribuinte."

"O nobre relator exaustivamente colocou em dúvida a idoneidade da contribuinte, mas se equivocou ao não citar em seu relatório que os auditores fiscais possuíam na ocasião inúmeras condições de levantar se os pagamentos foram ou não efetuados, primeiro que, dependente não se inventa, segundo, bastava a fiscalização intimar "um certo" Dr. Milberto Scaff (palavras dos auditores), a Amil, o Colégio Marista (as duas últimas: entidades idôneas e conhecidas em todo o Brasil), a Escola Gabriel Mistral, etc. Um simples telefonema seria suficiente para obter algumas informações, tudo isso, sem levarmos em conta as informações que a SRF possui em seus arquivos.

O que aconteceu foi o seguinte: A) a documentação não ficava em poder da recorrente, e sim do responsável pelo preenchimento da declaração do imposto de renda que não se preocupava em arquivar com segurança os documentos; B) Os dependentes: Jéssica, Douglas e Stephanie são seus netos e vivem sob o mesmo teto da contribuinte; C) a dependente Margarida é irmã, que também vive sob o mesmo teto e também depende financeiramente da recorrente, uma vez que se trata de pessoa incapacitada mentalmente. Embora não possua documento judicial, todos vivem e são mantidos pela recorrente; D) os documentos dos colégios: Marista e Gabriel Mistral não foram localizados, mas são despesas com instrução com os netos; E) Despesa médica com o Dr. Milberto Scaff – o documento não foi localizado mas foi despesas com a recorrente; F) Plano de saúde com a AMIL – os documentos foram apresentados, simplesmente houve uma diferença de R\$ 82,59 – erro na soma dos pagamentos efetuados a empresa. Observada a falta dos mesmos durante a ação fiscal, a recorrente por falta de tempo preferiu pagar o tributo, aproveitando os benefícios da Lei nº 10.684, de 30/05/2003 (PEDIDO DE PARCELAMENTO ESPECIAL – PAES), que é um direito da mesma.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

Em outras palavras, a recorrente entende não ter havido um procedimento investigatório completo por parte dos nobres auditores fiscais a respeito das despesas glosadas, também não consta do referido processo qualquer prova que se possa concluir que houve fraude."

b) Multa isolada por falta de recolhimento do Carnê-Leão

A recorrente diz que não concorda com a "duplicidade de multas de ofício" exigida, segundo seu entendimento, sobre o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo, porque, além de injusta, seria confiscatória, porque violaria o inciso IV, do art. 150 da Constituição Federal. No seu entendimento, a multa isolada só seria devida no caso do contribuinte ter recolhido o tributo espontaneamente na declaração de ajuste anual referente a rendimentos recebidos de pessoas físicas sujeitos ao carnê-leão ou quando o tributo houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem os acréscimos legais.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

VOTO VENCIDO


Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Preliminarmente deve ser rejeitada a alegação de decadência do lançamento relativo ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997, por ter o auto de infração sido lavrado em 21/11/2003, tendo em vista que o § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional – CTN, como adiante se demonstrará, não trata de decadência, mas tão-somente de constituição do crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação.

A decadência é sempre regida pelo art. 173, do CTN, donde, ressalvada a exceção do seu inc. II, o prazo de 5 anos conta-se sempre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inc. I).

Assim, no caso de eventos ocorridos no ano-calendário de 1997, cujo fato gerador do IRPF ocorre em 31/12/1997, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado é o dia 01/01/1999. Logo, o direito de constituir o crédito tributário só decai 5 anos após esta última data, ou seja, em 31/12/2003. Tendo o auto de infração sido lavrado em 21/11/2003, não está atingido pela decadência.

Para melhor visualizar as disposições literais do art. 150 do CTN e seus §§ 1º e 4º e evidenciar que tratam exclusivamente de constituição do crédito tributário com o lançamento da modalidade por homologação, transcreve-se a seguir esses dispositivos legais: 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa"

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

.....
§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação." (g.n.).

A extinção do crédito tributário somente ocorre, por óbvio, se tiver havido o respectivo pagamento.

Corroboram essas disposições literais o fato de que o lançamento por homologação integra a Seção II – Modalidades de Lançamento; do Capítulo II do CTN – Constituição do Crédito Tributário, que versa, como se deflui de seu título, sobre lançamento, ou seja, sobre constituição do crédito tributário, não de decadência, que é uma forma de extinção do crédito tributário.

A decadência, como forma de extinção do crédito tributário, está adequadamente tratada pelo CTN no Capítulo IV – Extinção do Crédito Tributário; Seção IV – Demais modalidades de extinção (art. 173).

A literalidade dos arts. 150 e 173 do CTN e a própria estrutura coerente dada ao CTN, ao tratar dessas matérias em capítulos e seções específicas, não admite interpretação de que o art. 150, § 4º, versa sobre extinção do crédito tributário mediante o instituto da decadência.

Pelo contrário, demonstra que o prazo de 5 anos e a respectiva data de seu início (data do fato gerador) foram estabelecidos pelo art. 150 do CTN para delimitar o período de tempo em que o Fisco deve constituir o crédito tributário,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

mediante homologação expressa da atividade apuratória do imposto informada pelo contribuinte, mesmo na hipótese de falta, total ou parcial, de pagamento.

Se nesse prazo o Fisco não homologar expressamente a atividade do contribuinte, considerar-se-á tacitamente homologada e, automaticamente, efetuado o lançamento, ou seja, constituído o crédito tributário, bem assim extinto este, integral ou parcialmente, na proporção do que houver sido pago antecipadamente, pois o que se homologa é a atividade, não o pagamento, conforme farta doutrina e jurisprudência.

A legalidade da constituição do crédito tributário, mediante lançamento por homologação tácita da atividade apuratória do contribuinte, sem que tenha havido o pagamento antecipado, parcial ou total, do tributo, é corroborada pela legislação ordinária (Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 61, § 3º), que estipula a cobrança de multa e juros de mora quando os tributos declarados não são pagos ou recolhidos nos prazos previstos. Essa norma é aplicável também no caso de falta de pagamento de créditos constituídos mediante homologação tácita, como se observa, por exemplo, com o IRPF, quando é apresentada a declaração com imposto a pagar sem se efetuar o respectivo pagamento.

A homologação tácita é, portanto, um instrumento que poderia ser denominado de “**gatilho tributário**”, que dispara automaticamente pelo simples decurso do prazo ali estabelecido, sem necessidade de qualquer ação ou participação dos agentes da Administração Tributária, de modo a constituir o crédito tributário e, assim, permitir que a Fazenda Pública possa:

a) exercer o direito de ação para cobrar, na via administrativa ou judicial, no prazo prescricional de 5 anos estabelecido pelo art. 174 do CTN, o crédito tributário integral assim constituído e seus acréscimos legais, quando não houver pagamento antecipado, ou a parcela remanescente, quando tiver havido pagamento antecipado parcial; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

b) considerar definitivamente extinto, parcial ou integralmente, o crédito tributário, na forma determinada pelo inc. VII, do art. 156, do CTN, quando houver pagamento antecipado, parcial ou total, do imposto devido, respectivamente.

Se não houvesse esse “gatilho tributário” e por inércia do Fisco o crédito tributário não viesse a ser constituído expressamente dentro do prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), o contribuinte que houvesse efetuado o pagamento antecipado, parcial ou integral, do tributo, poderia, em situações específicas, após o decurso do prazo decadencial (CTN, art. 173, inc. I), pleitear sua restituição, já que, inexistindo o crédito tributário regularmente constituído, o pagamento antecipado seria considerado indevido.

Assim, a homologação tácita confere segurança absoluta no que diz respeito à constituição do crédito tributário declarado, sem impedir que o Fisco efetue a sua revisão de ofício nas hipóteses de omissão ou inexatidão nas informações prestadas, conforme autoriza o inc. V e o parágrafo único do art. 149, do CTN, desde que o lançamento de ofício seja efetuado no interregno entre o término dos prazos estabelecidos no § 4º, do art. 150 (5 anos contados da data do fato gerador) e no inc. I, do art. 173 (5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ambos do CTN, ou seja, enquanto não ocorrer a decadência, conforme expressamente estabelece o parágrafo único do art. 149 do CTN.

Não é demais ressaltar que a constituição e a extinção de crédito tributário são institutos distintos, não sendo a extinção, no caso representado pelo pagamento antecipado, pré-requisito da constituição. A extinção do crédito tributário, entretanto, exige como pré-requisito a sua constituição e a quitação, pois não se pode extinguir o crédito que não existe no mundo jurídico.

A extinção definitiva do crédito tributário pode ocorrer, tanto pelo pagamento antecipado (CTN, art. 156, inc. VII), como pelo pagamento após o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

lançamento (CTN, art. 156, inc. I), ainda que por homologação, neste caso, com os devidos acréscimos legais.

Apesar de a natureza jurídica do lançamento por homologação não se alterar em decorrência da existência ou não do pagamento antecipado, pois o que se homologa é a atividade, consigna-se que existem decisões dos Tribunais admitindo que se houver pagamento antecipado, considera-se como "*dies a quo*" da decadência a data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º), e que, se inexistir, o prazo prescricional é o estabelecido pelo inc. I, do art. 173, do CTN, ou seja, 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes, conforme partes das ementas dos acórdãos abaixo transcritas, corrobora que a ausência de recolhimento do tributo não altera a natureza jurídica do lançamento por homologação:

"(...) A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo." (Ac 108-06992 e 108-06907).

" (...) A ausência de recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo." (Ac 101-92642).

"(...) A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. (...) (Ac 108-05125).

Se o que se homologa é a atividade, a ausência de pagamento, na tese de que o art. 150 do CTN trataria de decadência, não poderia alterar o dia do início do prazo decadencial, contado da data do fato gerador (CTN, art. 150), para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173), porque a falta de pagamento, como visto, não altera a natureza jurídica do lançamento.

O entendimento de que o que se homologa é o pagamento, apesar do art. 150 do CTN dispor expressamente que o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte, decorre, como esclarece Hugo de Brito Machado, *in*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

Curso de Direito Tributário, 22ª edição, Malheiros Editores, 2003, pág. 157, do fato de que quando a legislação tributária não obrigava o sujeito passivo a prestar previamente as informações, o Fisco só tomava conhecimento da atividade por ele desenvolvida, da existência da obrigação tributária e do respectivo imposto por intermédio do pagamento.

Assim, o art. 150 do CTN, ao dispor que o que se homologa é a atividade apuratória do contribuinte, não veda, pelo contrário, autoriza a homologação tácita mesmo na falta de pagamento antecipado, total ou parcial, como ocorre, por exemplo, no caso do IRPF.

Esse conflito aparente de normas decorre da interpretação equivocada de que o art. 150 do CTN trataria de decadência, quando versa exclusivamente sobre constituição do crédito tributário.

Decisões com base no entendimento de que o art. 150 do CTN trataria de decadência implica na possibilidade de exclusão de crédito tributário constituído mediante revisão do lançamento, efetuada de conformidade com o disposto no inc. V e no parágrafo único do art. 149 do CTN, que não excepcionam da revisão o lançamento por homologação tácita.

Assim, havendo hipótese de exclusão de crédito tributário, a interpretação do retrocitado art. 150 do CTN, de acordo com o art. 111, inc. I, do CTN, deve ser literal. Literalmente interpretado, o referido artigo não admite o entendimento de que trata de decadência.

Corroborava essa assertiva o fato de que se assim não fosse, a revisão de ofício do lançamento efetuado por homologação tácita, prevista no inc V, do art. 149, do CTN, seria faticamente impossível, pois a decadência ocorreria simultaneamente com essa homologação, tornando-o um dispositivo inútil ou desnecessário relativamente ao lançamento por homologação tácita. A lei, entretanto, não contém palavras ou expressões inúteis, confirmando assim que essa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

aparente incompatibilidade de normas decorre da equivocada interpretação de que o art. 150 do CTN trataria de decadência.

Para contornar esse obstáculo jurídico, surgiu o entendimento de que, sendo o resultado da revisão do lançamento por homologação tácita materializado mediante lançamento de ofício, o "*dies a quo*" da decadência seria o estabelecido pelo art. 173 do CTN.

Tal entendimento não prospera e constitui um paradoxo, tendo em vista que a revisão do lançamento não altera a sua natureza jurídica que, no caso, continua sendo por homologação, cuja decadência, se admitida a equivocada interpretação de que o art. 150 do CTN trata de decadência, ocorreria em 5 anos contados do fato gerador. Findo esse prazo, a revisão não poderia ser iniciada. Se a revisão está inviabilizada, não pode haver lançamento de ofício. Se não houver lançamento de ofício, não se pode efetuar a pretendida alteração da data de início do prazo decadencial, do fato gerador (CTN, art. 150) para o primeiro dia do exercício seguinte (CTN, art. 173).

Também não prospera a tese da decadência condicionada, segundo a qual, no caso de multa qualificada de 150%, a decadência seria pelo art. 173 do CTN, e, no caso de multa normal de 75%, seria pelo art. 150, § 4º.

De acordo com o entendimento de que a decadência se rege pelo art. 150 do CTN, depois de decorrido 5 (cinco) anos do fato gerador, este já estaria atingido pela decadência. Não poderia, portanto, a fiscalização iniciar um procedimento fiscal para verificar se haveria ou não evidente intuito de fraude e se aplicaria ou não a multa de 150%, para então decidir se o fato gerador estaria ou não atingido pela decadência. Inexiste no ordenamento jurídico nacional a figura da decadência condicionada. Ou está decaído ou não está.

Essa tese da decadência condicionada tem levado Conselho de Contribuintes ao entendimento de que, quando houver multa qualificada, o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

Julgamento da decadência depende de preliminarmente de se verificar se o colegiado vai ou não mantê-la. Se mantiver, o lançamento não estaria atingido pela decadência. Se não mantiver, estaria atingido pela decadência. Ou seja, a decadência seria **condicionada** à manutenção ou não da multa qualificada, situação que não encontra amparo na legislação vigente.

A entrega da declaração, por si só, também não é fato que possa fazer com que essa data seja considerada como de início da contagem do prazo decadencial, ressalvada a hipótese de a lei estabelecer que, concomitantemente com esse ato, se efetua também a notificação do lançamento do respectivo imposto ou de medida preparatória indispensável ao seu lançamento, atos esses que se enquadrariam nas disposições do parágrafo único do art. 173 do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se definitivamente com o decurso do prazo de 5 anos previsto no *caput*, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A legislação anterior estabelecia que a notificação do lançamento era efetuada no ato da entrega da declaração de rendimentos, através do Recibo de Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento, conforme se constata da transcrição abaixo da notificação que integrava o referido recibo:

***NOTIFICAÇÃO**

O declarante acima identificado fica notificado, de acordo com os artigos 629 e 758-I do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, a pagar o saldo do imposto, expresso em OTN, na forma do artigo 10 da Lei nº 7450/85, com a redação dada pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 2396/87, constante deste documento, no prazo estabelecido, em quota única ou em até 8 quotas. Não sendo paga a quota única até a data de seu vencimento ou vencida uma quota e não paga até o vencimento da seguinte, poderá ser considerada vencida a dívida global, correndo o prazo de 30 dias para a cobrança amigável, nos termos do artigo 695 do citado Regulamento. Não obstante, se antes de encaminhado o débito para a cobrança executiva, o contribuinte efetivar o pagamento das quotas vencidas com os acréscimos legais, o parcelamento fica automaticamente restabelecido.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

Nesse caso, juntamente com a entrega da declaração de rendimentos também ocorria, por uma ficção jurídica, a notificação do lançamento do imposto, então denominada de auto-notificação, que se enquadrava como medida preparatória indispensável ao lançamento de que trata o parágrafo único do art. 173 do CTN, antecipando o *dies a quo* do prazo decadencial do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a data dessa notificação, que ocorria simultaneamente com a entrega da declaração de rendimentos.

Com o advento da Lei nº 7.713, de 1988, e alterações posteriores, quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual temos somente o Recibo de Entrega, não havendo mais a Notificação de Lançamento. Isso, contudo, passou despercebido, fazendo com que muitos continuassem, sem amparo legal, entendendo que o dia de início do prazo decadencial seria o da entrega da declaração de rendimentos.

Também não encontra amparo legal o entendimento de que o "*dies a quo*" do prazo decadencial estabelecido pelo CTN (art. 173, inc. I), ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, pode ser interpretado como o primeiro dia do mês seguinte, pelo fato de a Lei nº 7.713, de 22/12/1988, ter estabelecido que a tributação do imposto de renda das pessoas físicas seria devido mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital fossem percebidos.

Primeiro, porque a palavra "exercício" refere-se á exercício fiscal, que corresponde ao ano civil, que na linguagem fiscal equivale a ano-calendário. Depois, porque a Lei nº 7.713/88, por ser lei ordinária, não pode alterar o disposto no art. 173 do CTN, que, de acordo com a Constituição Federal de 1988, tem *status* de lei complementar, que trata, inclusive, de normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis às três esferas de Poder.




**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

Assim, ainda que a tributação do imposto de renda da pessoa física fosse exclusivamente mensal, a data de início do prazo decadencial seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado estabelecido pelo art. 173 do CTN.

O mesmo ocorre com legislação ordinária que trata, por exemplo, da apuração do ganho de capital na alienação de bens e direitos e dos ganhos líquidos no mercado de renda variável, cuja tributação é mensal e exclusiva. Nesses casos, independentemente de o contribuinte pagar ou não tempestivamente o respectivo imposto, a contagem do prazo decadencial também se inicia sempre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173), sendo que, estas ressalvadas as exceções, coincide com o ano-calendário seguinte ao das operações.

Excepcionam essa regra geral as operações realizadas nos meses de novembro e dezembro, na hipótese em que o prazo para pagamento do imposto seja até o último dia útil do mês seguinte. Nessas hipóteses o Fisco não poderia efetuar o lançamento para exigir o tributo antes do término dos referidos prazos, que se encerrariam no último dia útil dos meses subseqüentes de dezembro e janeiro, fazendo com o exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ser efetuado não coincida com o ano-calendário seguinte ao das operações, dilatando em um ano o prazo decadencial relativamente as demais operações do mesmo ano-calendário.

A contagem do prazo decadencial a partir do mês seguinte ao do recebimento dos rendimentos também tem sido rejeitada administrativamente com base na interpretação de que, com a Lei nº 8.134, de 27/12/1990, o IRPF retornou à sistemática anterior, ou seja, de se apurar o imposto a pagar ou a ser restituído por ocasião da declaração de ajuste anual, bem assim que o imposto pago ou recolhido mensalmente é mera antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual. 



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

Por último, consigne-se que na hipótese de omissão de rendimentos em que nenhuma atividade apuratória foi informada ao Fisco, nada há a homologar, inexistindo, portanto, o lançamento por homologação, como se depreende da própria palavra "homologar" que, segundo o dicionário "Novo Aurélio", significa confirmar ou aprovar, o que implica a necessidade de prévia existência e conhecimento daquilo que se vai homologar.

Nessa hipótese, a contagem do prazo decadencial também será de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, arts. 149, inc. II, e 173, inc. I), pois para fins da decadência, é irrelevante se houve ou não omissão total ou parcial de rendimentos.

Concluindo, temos que o prazo decadencial do imposto de renda, em qualquer hipótese, tem como "*dies a quo*" o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, inc. I), devendo ser rejeitadas as alegações embasadas no entendimento de que o marco inicial da decadência poderia ser contado a partir do:

a) primeiro dia do mês seguinte ao do recebimento dos rendimentos (fato gerador), em virtude de a legislação ordinária ter instituído a apuração e o pagamento antecipado mensal do IRPF;

b) primeiro dia do mês seguinte ao da alienação de bens e direitos ou da percepção dos ganhos de capital no mercado de renda variável, por ser a tributação mensal e exclusiva;

c) dia 1º de janeiro do ano subsequente àquele em que os rendimentos forem percebidos, em virtude de o fato gerador do IRPF ocorrer em 31 de dezembro do ano-calendário; e

d) primeiro dia seguinte à data de encerramento do prazo para entrega da Declaração de Ajuste Anual, por não se constituir este fato em medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

Em face do exposto, rejeito da preliminar de decadência, em virtude de o lançamento do IRPF do exercício de 1998, ano-calendário de 1997, efetuado em 24/11/2003, não estar atingido pela decadência, que somente ocorreria em 31/12/2003, tendo em vista que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/1999.

Não procede também a alegação de que a multa isolada do tributo, por falta de recolhimento de antecipação do imposto de renda (carnê-leão) não pode ser aplicada concomitantemente com a multa por falta de pagamento do imposto de renda de pessoa física (IRPF), exigida juntamente com o tributo.

O entendimento de que essas multas não podem ser exigidas concomitantemente não encontra, como se demonstrará, amparo fático e legal. Segundo esse entendimento, ao se aplicar a multa por falta de pagamento do IRPF, deve-se, sem previsão legal, anistiar a penalidade por falta de recolhimento do carnê-leão ou excluir o crédito tributário decorrente dessa multa.

Os dispositivos legais que instituíram as referidas multas são os incisos I a V, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, abaixo transcritos:

"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 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

II – isoladamente, quando o tributo ou a 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 nº 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;

IV – isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V – isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.”.” (revogado pelo art. 7º, da Lei nº 9.716, de 1998) (grifei).

Para simplificar a exposição sobre o assunto, será abordada apenas a multa de 75% (Lei nº 9.430/96, art. 44, inc. I), sem prejuízo da aplicação das conclusões à multa de 150% (Lei nº 9.430/96, art. 44, inc. II), bem como se discorrerá, em princípio, apenas sobre os incisos I e III, do § 1º, do referido artigo, por ser o enquadramento legal do lançamento das multas objeto do presente recurso, cujas conclusões são também extensíveis aos demais incisos do citado parágrafo.

In limine ressalta-se que os incisos II a IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 estão em contraposição ao disposto no inciso I. Ou seja: o inc. I estabelece que a multa será exigida juntamente com o tributo e os demais que será exigida isoladamente do tributo. No caso do inciso III a multa será exigida isoladamente do tributo porque não existe imposto a pagar ou a recolher, tendo em vista que a partir do encerramento do prazo para entrega tempestiva da DIRPF o tributo passa a ser exigido na declaração.

A legislação não trata, portanto, de exigência de uma multa juntamente ou isoladamente com outra multa, como também não trata de exigência de multa em auto de infração isolado ou distinto para cada penalidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

Somente a interpretação literal da lei é suficiente para verificar que as multas por falta de recolhimento do carnê-leão e por falta de pagamento do IRPF se referem a infrações distintas e não excludentes e que, por isso, podem e devem ser exigidas concomitantemente, sempre que essas infrações forem cometidas.

O entendimento de que essas multas não podem ser exigidas concomitantemente, reside no equívoco de se considerar o recolhimento da antecipação (carnê-leão) e o pagamento definitivo do imposto de renda (IRPF) apurado de ofício na declaração de ajuste anual (DIRPF), como se fossem uma única obrigação.

Deixar de recolher o carnê-leão não é a mesma coisa que deixar de pagar o IRPF apurado de ofício. São obrigações e infrações distintas com bases de cálculo e penalidades distintas. Não há, portanto, que se falar em duplicidade de aplicação de multas sobre uma mesma infração, ainda que a legislação pareça muito severa, pois ao aplicador da lei na via administrativa não compete apreciar esses aspectos.

O exposto afasta também o entendimento no que diz respeito aos casos de *"pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória"*.

Se o contribuinte recolheu o carnê-leão fora do prazo sem a respectiva multa moratória, infringiu a legislação, devendo ser-lhe aplicada a multa de 75% sobre a totalidade do tributo que foi antecipado sem a referida multa moratória, conforme determina a lei, independentemente de lhe ser ou não aplicada também a multa de 75% sobre o valor do IRPF declarado e pago após o vencimento sem a multa moratória, por serem infrações distintas.

Também não se confundem a infração de falta de pagamento do IRPF apurado de ofício com a de pagamento do IRPF declarado em atraso, sem a multa moratória, bem como a infração por falta de recolhimento do carnê-leão



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

apurada de ofício com a de recolhimento espontâneo dessa antecipação com atraso, sem multa moratória, por serem infrações específicas.

Assim, relativamente a um mesmo período, pode haver recolhimento parcial do carnê-leão em atraso sem o acréscimo da multa de mora e falta de recolhimento do restante, ensejando a aplicação das multas isoladas dos incisos I e II concomitantemente, se a exigência fiscal for efetuada antes do encerramento do prazo para entrega tempestiva da DIRPF, ou das multas dos incisos II e III, se após esse prazo.

Havendo o recolhimento integral do carnê-leão em atraso sem a multa moratória (inc. II), é faticamente impossível ocorrer a infração por falta de recolhimento dessa antecipação (inc. III). O mesmo ocorre com o IRPF se houver pagamento integral do imposto declarado em atraso sem a multa de mora, ressalvada a hipótese de inexatidões.

As infrações relativas à falta de declaração e de declaração inexata também não podem faticamente coexistir. Ou o contribuinte apresentou a DIRPF, ainda que inexata, ou não apresentou.

Essas conclusões parecem elementares, mas tem sido objeto de dúvidas nas interpretações que se tem feito sobre o assunto.

As multas por falta de recolhimento do carnê-leão e por falta de pagamento do IRPF apurado de ofício, podem, portanto, ser exigidas isoladamente ou concomitantemente, a qualquer tempo antes de ocorrer a decadência, no mesmo auto de infração ou em autos de infração separados, lavrados na mesma data ou em datas distintas, formalizados no mesmo processo ou em processos diversos, ainda que protocolizados na mesma data, não constituindo tal exigência um "*bis in idem*", por se tratar de penalidades, infrações e bases de cálculo distintas.

Não procedem, portanto, as argumentações, como as abaixo citadas, que têm embasado alguns entendimentos de que a aplicação da multa pela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

infração de falta de pagamento do IRPF apurado de ofício (inc. I), excluiria a exigência da multa da infração por falta de recolhimento do carnê-leão (inc. III), porque constituiria a aplicação de duas multas sobre uma mesma infração:

a) deixar de apresentar a declaração de ajuste anual, no prazo legal, implicaria na aplicação da multa de 75% sobre o saldo de imposto apurado e daquela prevista no artigo 88, da Lei nº 8.981, de 1995.

Por expressa determinação contida no *caput* do art. 44, da Lei nº 9.430/96, a infração por falta de apresentação da declaração enseja a aplicação da multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de tributo que for apurada de ofício (inc. I), concomitantemente com a multa do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por serem infrações distintas com sanções também distintas, em que a aplicação de uma não elide a outra.

Contudo, se não for apurado de ofício falta de pagamento do IRPF não se aplica a multa do inc. I, do § 1º, do art. 44, da referida lei, por inexistência da base de cálculo por ela estabelecida. No caso, aplica-se apenas a multa do art. 88, da Lei nº 8.981/95.

Como se constata, inexistente a possibilidade de aplicação em duplicidade de multa por falta de apresentação da declaração.

b) Os rendimentos recebidos de pessoa jurídica (PJ) declarados constituiriam infração a ser punida porque foram trazidos ao conhecimento do Fisco durante a ação fiscal.

Os rendimentos recebidos de pessoa jurídica se corretamente declarados não importam em nenhuma sanção.

Se a PJ reteve, mas não recolheu, o contribuinte tem o direito de compensar esse imposto na declaração.

Se a PJ não reteve o imposto, o contribuinte não tem imposto a compensar. Se fizer compensação indevida, essa será glosada e aplicada a multa



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

prevista no inc. I, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, sem possibilidade de concomitância com a multa do inc. III do retrocitado dispositivo legal, tendo em vista que, no recebimento de rendimentos de PJ inexistente a obrigação de recolher o carnê-leão. No caso, a responsabilidade pela retenção e recolhimento da antecipação do imposto é da fonte pagadora e não do beneficiário, conforme se verifica no art. 9º da Lei nº 10.426, de 24/04/2002, abaixo transcrito:

"Art. 9º Sujeita-se às multas de que tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado."

Se os rendimentos recebidos de PJ não forem declarados ou se o forem com inexatidão, aplica-se apenas a multa do inc. I, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, sobre o valor que for apurado de ofício por falta de pagamento do IRPF.

c) Os rendimentos tributáveis percebidos de pessoa física (PF) não declarados também constituem infração punível com a mesma intensidade da infração por falta de recolhimento do carnê-leão.

A falta de recolhimento do carnê-leão é uma infração tipificada no inc. III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, não havendo, em face da vinculação da atividade fiscal (CF, art. 37 e CTN, art. 142), possibilidade de ser anistiada ou dispensada.

Os rendimentos percebidos, tanto de PJ como de PF, se não forem declarados, ensejam a aplicação da multa do inc. I, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, desde que seja apurada de ofício falta de pagamento do IRPF, conforme expressamente determina o *caput* do referido dispositivo legal, que dispõe que a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

multa será aplicada sobre a totalidade ou diferença de tributo. Não sendo apurada falta de pagamento de IRPF, não se aplica a referida multa, pela ausência de base de cálculo legalmente estabelecida.

Portanto, ocorrendo ambas as infrações, devem ser lançadas as duas multas, por expressa determinação da lei, que não as tornou excludentes.

d) A falta de pagamento do saldo de IR ao final do período constitui outra infração identificada no inciso I, do § 1º do art. 44, da Lei nº 9.430/96, passível de punição com igual intensidade à da falta de recolhimento do carnê-leão, somente tendo por diferencial a base de cálculo que agora seria o saldo a pagar.

Se a DIRPF apresentada contiver imposto a pagar apurado corretamente, a falta de pagamento não implica na aplicação da multa do inc. I, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, porque inexistente imposto a ser lançado de ofício. No caso, a administração tributária deve apenas executar a cobrança amigável ou judicial, quando são exigidos apenas a multa e os juros de mora (Lei nº 9.430/96, art. 61). Entretanto, se houver recolhimento em atraso do imposto declarado sem a multa de mora, ocorrerá a aplicação da multa prevista no inc. II, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Contudo, se for apurado de ofício saldo de IR a pagar, exige-se então a multa do art. 44, § 1º, inc. I, da Lei nº 9.430/96 sobre esse valor.

e) A falta de antecipação do tributo em cada mês, ônus da percepção de rendimentos de pessoas físicas, seria outro tipo de infração a ser punida com igual intensidade da falta de pagamento do IRPF, apenas com bases de cálculo distintas.

A falta de recolhimento do carnê-leão e de pagamento do IRPF apurado de ofício como sobejamente demonstrado, são infrações distintas, com base de cálculos e penalidades distintas, previstas nos incs. I e III, do § 1º, do art.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

44, da Lei nº 9.430/96, cuja aplicação não constitui exigência de multa em duplicidade, por não se tratar de uma mesma infração.

f) O fato de a declaração de ajuste anual apresentar-se inexata pela omissão bens e de rendimentos tributáveis caracterizaria mais um tipo de infração a ser punida com penalidade de igual intensidade da falta de recolhimento do carnê-leão, mas tendo por base de cálculo o saldo de tributo não pago.

A declaração inexata somente resulta na aplicação da multa se for apurada de ofício diferença de imposto a pagar, por expressa determinação contida no *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Assim o saldo do imposto a pagar declarado não é base de cálculo para a respectiva multa, por não ser objeto de lançamento ofício.

Qualquer inexatidão na declaração que não resulte em falta de pagamento de imposto apurada de ofício, não implica em aplicação da penalidade do inc. I, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, não havendo, portanto, que se falar em duplicidade de multa sobre uma mesma infração.

Concluindo, verifica-se, em face do até agora exposto, que, consumada qualquer das infrações relacionadas no § 1º, art. 44, da Lei nº 9.430/96, é dever da autoridade fiscal aplicar as respectivas multas, sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, § único) e violação do princípio constitucional da legalidade (CF, art. 37), pois, de acordo o art. 97, inc. VI, e art. 180, do CTN, adiante reproduzidos, a penalidade somente pode ser anistiada, dispensada ou reduzida e o respectivo crédito tributário excluído ou extinto, se houver expressa disposição de lei:

**Art. 97. Somente a lei pode estabelecer.*

.....
VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

"Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando."
(sublinhei)

Sob o ponto de vista legal, têm-se ainda que na hipótese de exclusão do crédito tributário, o inc. I, do art. 111, do CTN, abaixo transcrito, exige a interpretação literal da lei, donde não se pode admitir outras formas de interpretações que conduzam a exclusão multa por falta de recolhimento do carnê-leão quando aplicada a multa por falta de pagamento do IRPF apurada de ofício:

*"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I – suspensão ou exclusão do crédito tributário."*

Salienta-se ainda que o crédito tributário decorrente da multa exigida isoladamente do tributo também não pode ser excluído na via administrativa mediante interpretação de princípios constitucionais que resultem no entendimento da inaplicabilidade da lei, por considerá-la inconstitucional, por ser a declaração de inconstitucionalidade de lei atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme dispõem os artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal.

Coerentemente com o disposto na Constituição Federal, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 1998, no art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 2002, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação de lei em vigor em virtude de alegação de inconstitucionalidade, tendo suas decisões sido nesse sentido, conforme se constata das ementas abaixo transcritas:

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. Não é oponível na esfera administrativa de julgamento a arguição de inconstitucionalidade de norma legal, por se tratar de matéria de competência privativa do Poder Judiciário. (Ac 107-06986 e 107-07493).

NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS. As autoridades administrativas, incluídas as que julgam litígios fiscais, não têm competência para decidir sobre arguição de inconstitucionalidade das



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

leis, já que, nos termos do art. 102, I, da Constituição Federal, tal competência é do Supremo Tribunal Federal. (Ac 201-75948).

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Em respeito à separação de poderes, os aspectos de inconstitucionalidade não devem ser objeto de análise na esfera administrativa, pois adstritos ao Judiciário. (Ac 102-46180).

TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo. (Ac 108-07513).

NORMAS PROCESSUAIS - ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - EXIGÊNCIA DE MULTA - ALEGAÇÃO DE CONFISCO - JUROS DE MORA - APLICAÇÃO DA TAXA SELIC - A declaração de inconstitucionalidade de lei é atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal. No julgamento de recurso voluntário fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de lei em vigor. Recurso não conhecido (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103/2002). (Ac 108-07387).

A Administração Tributária já havia consagrado esse entendimento mediante o Parecer Normativo CST nº 329, de 1970, que traz em seu texto citação da lavra de Tito Rezende, contida na obra "Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias", de Ruy Barbosa Nogueira - 1965, nos termos que seguem:

"É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão".

O fato de se considerar uma penalidade gravosa por ser concomitante com outra, não autoriza a autoridade fiscal a dispensá-la, pois os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco insculpido na Constituição Federal (arts. 145, § 1º, e 150, inc. IV) são dirigidos ao legislador e não ao aplicador da lei. Este, se entender necessário ou conveniente,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087


deve adotar as medidas necessárias para arguição de inconstitucionalidade da lei perante o Supremo Tribunal Federal (CF, art. 102, inc. I, alínea "a").

Partindo para um exemplo prático de tudo o que foi exposto, temos que se um contribuinte deixar de recolher R\$ 1.000,00 de carnê-leão e lhe for exigido de ofício pagar R\$ 400,00 de IRPF, por não ter declarado o respectivo rendimento, serão dele exigidas concomitantemente as multas de R\$ 750,00 (75% x R\$ 1.000,00) e R\$ 300,00 (75% x 400,00), respectivamente, exatamente como determina a lei, por se tratarem de infrações distintas.

De acordo com o citado entendimento, se for aplicada a multa por falta de pagamento do IRPF (R\$ 300,00), não se poderia aplicar a penalidade por falta de recolhimento do carnê-leão (R\$ 750,00).

Contudo, nesse exemplo, se o imposto a pagar apurado de ofício fosse de R\$ 1,00, seria aplicada apenas a multa de R\$ 0,75, que impediria a aplicação da multa por falta de recolhimento do carnê-leão de R\$ 750,00. Haveria tratamento diferenciado de contribuintes em função do saldo do imposto a pagar, que é variável em função das deduções ou do imposto de renda a compensar.

Entretanto, ainda nos exemplos acima, se o contribuinte apresentasse a DIRPF e pagasse tempestivamente o imposto declarado de R\$ 1,00 ou de R\$ 300,00, por não haver imposto a ser exigido de ofício, não haveria multa de ofício por falta de pagamento do IRPF. Nessa hipótese, em que o contribuinte apresentou a DIRPF e pagou o IRPF devido, segundo o mencionado entendimento, deveria ser exigida a multa de R\$ 750,00 por falta de recolhimento do carnê-leão. Ou seja, estaria sendo punido por ter apresentado a DIRPF e pago o imposto declarado.

Ainda no referido exemplo, se da apuração de ofício resultasse imposto nulo ou com saldo a restituir, segundo o referido entendimento, deve ser exigida a multa de R\$ 750,00 por falta de recolhimento do carnê-leão. 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

Essas distorções decorrem do equívoco de se considerar como infração única a falta de recolhimento do carnê-leão e do IRPF apurado de ofício, quando legal e faticamente são infrações distintas com penalidades distintas, conforme se constata do inc. III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, que expressamente ressalta essa distinção, quando dispõe que a multa isolada do tributo por falta de recolhimento do carnê-leão é devida, ainda que não se tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Observe-se que a palavra ainda significa que a multa é exigida também na hipótese de se apurar de ofício imposto a pagar na DIRPF. Se assim não fosse, o termo ainda seria desnecessário. Como se sabe, a lei não contém palavras inúteis ou desnecessárias. A distinção de infrações e de multa nas hipóteses de falta de recolhimento do carnê-leão e de pagamento do IRPF apurado de ofício resta legalmente comprovada.

As contradições, evidenciadas no citado entendimento, produzem, como visto anteriormente, absurdos jurídicos que premiam aqueles que não recolhem o carnê-leão, não apresentam a DIRPF e não pagam o IRPF declarado, comprometendo seriamente os objetivos pretendidos pela lei que instituiu o carnê-leão, que é a antecipação de recursos para os cofres públicos.

Corroborando o até aqui exposto, verifica-se que os incisos I e III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, estabelecem que as multas, por falta de recolhimento do carnê-leão e de pagamento do IRPF apurado de ofício se aplicam, isolada ou concomitantemente, tendo como base de cálculo a totalidade ou diferença de tributo apurada nas infrações ali tipificada, que são as que se seguem:

- a) falta de pagamento do IRPF;
- b) falta de recolhimento do carnê-leão;
- c) pagamento do IRPF declarado após o prazo sem o acréscimo de multa de mora;
- d) recolhimento do carnê-leão após o prazo sem o acréscimo de multa de mora;
- e) falta de apresentação da DIRPF; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

f) apresentação da DIRPF inexata.

Essas infrações, como visto anteriormente, podem ser excludentes, não por disposição legal ou por exegese da lei, mas por impossibilidade fática de suas co-existências, como, por exemplo, se o contribuinte apresentar declaração de ajuste anual inexata é impossível ocorrer a infração de falta dessa declaração, pois a mesma já foi apresentada, ainda que inexata.

Para que não surgissem arguições de nulidade da exigência de multa isoladamente do tributo, constituída apenas de multa e juros, a Lei nº 9.430/96, no art. 43, abaixo transcrito, expressamente dispõe que poderá ser formalizada exigências da espécie e que sobre o crédito tributário assim constituído, quando não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora:

"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

Diante do exposto, verifica-se que, relativamente à multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão, evidenciam-se as seguintes situações:

a) na hipótese de falta da declaração

- quando se apurar de ofício imposto a pagar será aplicada a multa sobre a totalidade ou diferença de imposto apurada, concomitantemente com a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão e a prevista no art. 88, da Lei nº 8.981, de 20/01/1995;

- quando não se apurar de ofício imposto a pagar, aplica-se a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão e a por falta de apresentação da declaração, prevista no art. 88, da Lei nº 8.981, de 20/01/1995;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

b) declaração inexata apresentada tempestivamente

- aplica-se a multa sobre a diferença de tributo que deixou de ser paga concomitantemente com a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão;

c) declaração correta apresentada tempestivamente

- aplica-se apenas a multa isolada do tributo por falta de recolhimento do carnê-leão.

Concluindo, temos que consumada a infração tipificada na lei por falta de recolhimento do carnê-leão, não existe previsão legal para que seja anistiada a multa ou excluído o respectivo crédito tributário quando se aplica concomitantemente a multa por falta de pagamento do IRPF apurada de ofício. A penalidade somente será elidida se, não havendo procedimento fiscal instaurado, o contribuinte, espontaneamente:

a) antes do encerramento prazo para entrega tempestiva da declaração de ajuste anual, recolher o tributo, acrescido de multa e dos juros de mora; e

b) após o encerramento do prazo para entrega tempestiva da declaração de ajuste recolher a multa de mora e os juros devidos a partir do dia seguinte ao do vencimento do prazo para recolhimento do carnê-leão até a data do encerramento do prazo para entrega da declaração de ajuste, acrescidos, a partir dessa data, dos juros de mora incidente sobre o débito consolidado até o dia do efetivo pagamento, conforme disposto no art. 43 da Lei nº 9.430/96.

Em face do exposto, mantenho as multas decorrentes das infrações de falta de recolhimento do carnê-leão e de falta de pagamento do IRPF apurado de ofício.

A recorrente argüi ainda que a multa qualificada de 150% não procede porque a autoridade lançadora teria presumido que a recorrente reduziu



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

intencionalmente a base de cálculo do imposto nos exercícios de 2001 e 2002, anos-calendários de 2000 e 2001.

A multa qualificada de 150% está expressamente prevista no inc. II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, cabendo às autoridades aplicá-la sempre que os fatos apurados se enquadrarem na hipótese de evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, adiante transcritos:

"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 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, ou 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 artigos 71 e 72." (g.n.).

A multa qualificada não é aplicada somente quando existem nos autos documentos com fraudes materiais, como contratos e recibos falsos, notas frias, etc. Decorre também da análise da conduta ou dos procedimentos adotados pelo contribuinte que emergem do processo.

Na DIRPF do ano-calendário de 2000 (fl. 22) a contribuinte informou que percebeu de pessoas físicas o montante de R\$ 156.628,36, tendo lançado deduções com dependentes (R\$ 4.320,00), com instrução (R\$ 3.400,00) e com despesas médicas (R\$ 5.076,00), além de despesas escrituradas em Livro Caixa (R\$ 133.380,77), de modo restar uma base de cálculo do imposto abaixo do limite de isenção (R\$ 10.451,59). 



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

A recorrente não apresentou os comprovantes de todas as deduções, tendo optado, mesmo após o início da ação fiscal, por apresentar uma declaração retificadora (fl. 25) onde excluiu as deduções com dependentes e com instrução e reduziu as despesas médicas de R\$ 5.076,00 para R\$ 3.793,41 e as do Livro Caixa de R\$ 133.380,77 para R\$ 86.519,91, ou seja, em R\$ 46.860,86.

Na DIRPF do ano-calendário de 2001 (fl. 28) a contribuinte declarou que percebeu de pessoas físicas o montante de R\$ 189.307,28, lançando deduções com dependentes (R\$ 4.320,00), com instrução (R\$ 3.900,00) e com despesas médicas (R\$ 4.254,14), além de despesas escrituradas em Livro Caixa (R\$ 156.637,81), de modo restar uma base de cálculo do imposto no valor de R\$ 20.195,33 e um imposto a pagar de R\$ 1.409,29.

Nesse exercício a recorrente também não apresentou os comprovantes de todas as deduções, tendo, a exemplo da declaração do exercício anterior, optado, mesmo após o início da ação fiscal, por apresentar uma declaração retificadora (fl. 31) onde excluiu as deduções com dependentes e com instrução, alterou as despesas médicas de R\$ 4.254,14 para R\$ 4.695,71, e reduziu as despesas do Livro Caixa de R\$ 156.637,81 para R\$ 113.101,11, ou seja, em R\$ 43.536,70.

Na impugnação alega apenas que não haviam sido localizados os comprovantes dessas despesas e que as declarações foram apresentadas (anos-calendários 1997, 1998 e 1999) e retificadas (anos-calendários de 2000 e 2001) para se utilizar dos benefícios do Parcelamento Especial (PAES) instituído pela Lei nº 10.684, de 30/05/2003, cujo prazo final era o dia 31/07/2003 (fl. 89).

A DRJ não acatou essa alegação, tendo em vista não ter a contribuinte demonstrado nenhum esforço em apresentar os documentos na fase impugnatória, entre os quais as certidões de nascimentos dos dependentes (fl. 109). No que diz respeito as despesas com instrução e as escrituradas em Livro Caixa indagou-se o que impediu a contribuinte de conseguir as segundas vias e sobre qual



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

a justificativa para a mesma ocorrência se repetir nos anos de 2000 e 2001 (fl. 110), concluindo então que o exame conjunto dessas ocorrências evidencia que não se trata de meros equívocos ou de simples extravios de documentos.

Relata que a convicção que emerge é que a impugnante efetuou tais deduções de forma consciente e deliberada buscando escamotear o recolhimento do tributo que sabia devido e que o fato de a impugnante não haver apresentado as declarações alusivas aos anos-calendários anteriores, somente o fazendo durante a ação fiscal, já evidencia sua permanente indisposição de recolher os tributos sobre seus rendimentos (fl. 110).

O sujeito passivo no recurso diz que o relator da DRJ "colocou em dúvida a idoneidade da contribuinte, mas que se equivocou ao não citar em seu relatório que os auditores fiscais possuíam na ocasião inúmeras condições de levantar se os pagamentos foram ou não efetuados, primeiro que, dependente não se inventa; segundo, bastava a fiscalização intimar "um certo" Dr. Milberto Scaff (palavras dos auditores), a Amil, o colégio Marista (as duas últimas: entidades idôneas e conhecidas em todo o Brasil), a Escola Gabriel Mistral, etc. Um simples telefonema seria o suficiente para obter algumas informações, tudo isso, sem levarmos em conta as informações que a SRF possui em seus arquivos." (fl. 123).

Preliminarmente consigna-se que a obrigação de comprovar as deduções é do contribuinte. O art. 4º do Decreto-Lei nº 352, de 17/06/1968, abaixo transcrito, ao dispensá-lo de juntar à declaração de rendimentos os comprovantes das deduções determina que sejam mantidos em boa guarda para serem apresentados à autoridade fiscal quando exigidos:

Art 4º Fica dispensada a juntada de comprovantes de deduções e abatimentos às declarações de rendimentos das pessoas físicas e jurídicas, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas repartições lançadoras, quando estas julgarem necessário."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

Relativamente às deduções escrituradas em Livro Caixa, a Lei nº 8.134, de 27/12/1990, estabelece no § 2º, do art. 6º, abaixo transcrito, que o contribuinte deverá comprovar a veracidade das deduções com documentação idônea que deve ser mantida em seu poder, à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência:

"Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

.....
...

2º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas, mediante documentação idônea, escrituradas em livro-caixa, que serão mantidos em seu poder, a disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a prescrição ou decadência."

No recurso, sem apresentar as certidões de nascimento, a recorrente informa que "os dependentes Jéssica, Douglas e Stephanie são seus netos, que por impossibilidade da filha, dependem financeiramente da recorrente até hoje e que vivem sob o mesmo teto da contribuinte", bem assim que a "dependente Margarida é irmã, que também vive sob o mesmo teto e também depende financeiramente da recorrente, uma vez que se trata de pessoa incapacitada mentalmente", "embora não possua documento judicial, todos vivem e são mantidos pela recorrente" (fl. 124).

A Lei nº 9.250, de 26/12/1995, no inc. V, do art. 35, abaixo reproduzido, não deixa dúvida da exigência de guarda judicial para que irmão ou netos possam ensejar dedução com dependentes no imposto de renda:

"Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;"

O conjunto de fatos acima expostos, os relatados pela autoridade lançadora e a decisão do colegiado de primeira instância demonstram que a inexatidão da declaração de rendimentos dos exercícios de 2001 e 2002 resultou de ação ou omissão consciente tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais e das condições pessoais da contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente, razão pela qual, nessa parte, não merece reparos o lançamento e a decisão recorrida.

Em face do exposto e tudo o mais que dos autos consta, REJEITO a preliminar de decadência relativamente ao exercício de 1998, ano-calendário de 1997, e, no mérito, NEGO PROVIMENTO ao recurso, para manter a exigência da multa isolada, por falta de recolhimento do carnê-leão, e da multa de ofício qualificada de 150% por falta de pagamento do imposto de renda apurado de ofício na declaração de ajuste anual.

Sala das Sessões - DF, em 13 de setembro de 2005.


JOSÉ OLESKOVICZ



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Redator Designado

Ao que pese o brilho do Relator e de sua bem fundamentada decisão, com devida vênua, discordo do seu entendimento em relação às matérias objeto deste recurso voluntário – qualificação da multa de ofício e exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício e a contagem do prazo decadencial da multa isolada.

Este Colegiado reiteradamente tem encampado a tese de que a declaração inexata, a falta ou o pagamento a menor do imposto, dá azo à aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento), conforme disposto inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Não justifica, portanto, a aplicação da multa de ofício qualificada, para a qual é indispensável comprovar-se o evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, verbis:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A fraude se caracteriza por uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe, sempre, a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde, utilizando-se de subterfúgios, escamoteiam a ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária. Ou seja, o dolo é elemento específico da sonegação, da fraude e do conluio, que o diferencia da declaração inexata ou da falta ou pagamento a menor do tributo ou da omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, seja ela pelos mais variados motivos que se possa alegar. Dessa forma, o intuito doloso deve estar plenamente demonstrado (nota fiscal fria, calçada, declaração do beneficiário do pagamento de que não prestou os serviços etc), sob pena de não restarem evidenciados os ardis característicos da fraude, elementos indispensáveis para ensejar o lançamento da multa qualificada.

O intuito do contribuinte de fraudar não pode ser presumido: compete ao fisco exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa. Se, por um lado, cabe ao contribuinte comprovar as despesas deduzidas dos rendimentos tributáveis declarados, sob pena de serem glosados, como ocorreu no lançamento em comento, de outra banda, compete à fiscalização apresentar os elementos de prova que demonstrem a intenção do contribuinte de fraudar o fisco.

No que tange à exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada, decorrente do mesmo fato – omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas – entendo não ser possível cumular-se as referidas penalidades.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

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

“Art. 43 – Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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;

(...)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

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.

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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

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*.

Acrescente-se, por oportuno, que a multa isolada decorrente da falta de recolhimento do carnê-leão é exigida mês a mês e pode ser lançada dentro do próprio ano calendário em que não foi recolhida. Desta forma, amolda-se à sistemática de lançamento denominado homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se da ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do artigo 150 do CTN.

O artigo 150, §4º, do CTN dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A incidência mensal da multa por falta de recolhimento do carnê-leão impõe ao contribuinte o dever de apurar e realizar o pagamento, independentemente de qualquer ato administrativo.

Assim, a hipótese dos autos atrai a incidência do artigo 150 do CTN, de forma que a existência ou não do pagamento é irrelevante para fins de aplicação do prazo decadencial previsto no parágrafo 4º, conforme entendimento deste Egrégio Conselho de Contribuintes:

IRPF – DECADÊNCIA – GANHO DE CAPITAL - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no §4º do artigo 150 do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data de ocorrência do fato gerador. (Acórdão CSRF/01-04.493 de 14/04/2003 – DOU de 12/08/2003).

DECADÊNCIA – IRPJ – Exercício 1993 – O Imposto de renda pessoa jurídica se submete à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide de hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex-vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data de vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10935.002781/2003-31
Acórdão nº : 102-47.087

PRELIMINAR QUE SE ACOLHE. (Recurso 121157, Acórdão 101-93.146, Julgamento em 16.08.2000).

No mesmo sentido, na edição de outubro/dezembro de 2000 da "Tributação em Revista" foi publicado um artigo da lavra dos Auditores Fiscais Antonio Carlos Atulin e José Antonio Francisco em que exalta-se este entendimento com as seguintes considerações:

(...) ousamos afirmar que o pagamento antecipado não é da essência do lançamento por homologação.


A hipótese típica do lançamento por homologação é a previsão legal do dever de o sujeito passivo antecipar o pagamento: o fato de haver ou não pagamento não altera a tipicidade do lançamento por homologação, que, para ocorrer, deve apenas ter previsão legal a respeito do dever de o sujeito passivo fazer a antecipação do pagamento.

O fato de eventualmente incurrir a antecipação do pagamento não desnatura o lançamento por homologação (...).

Claro está que a atividade não pode ser apenas a existência do pagamento. Na hipótese de não haver pagamento, pode, perfeitamente, incidir a hipótese típica do lançamento por homologação, posto que o sujeito passivo pode ter cumprido o dever legal e dele ter concluído que não há o que pagar.

O Auto de Infração foi cientificado ao contribuinte em 25 de novembro de 2003 (fl. 61), quando já extinto o crédito tributário, em face do transcurso *in albis* do prazo decadencial previsto no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, em relação ao período de janeiro/1997 a outubro/1998.

Em face ao exposto, dou provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício e para excluir do lançamento a exigência da multa isolada.


JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS