



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

Processo nº 10945.004487/2007-78
Recurso nº 1.645.63 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.430 – 2ª Turma
Sessão de 7 de novembro de 2012
Matéria IRPF
Recorrente PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN)
Interessado MOHAMAD TOUFIC EL SAFADI

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002

MULTA POR FALTA/ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE DIFERENÇA DE IMPOSTO APURADA EM PROCEDIMENTO FISCAL - POSSIBILIDADE.

Em se tratando de lançamento de ofício, é cabível a aplicação de multa de ofício vinculada à diferença de imposto apurada, cumulada com a multa pela falta/atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual, ainda que no seu valor mínimo.

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Redatora Designada. Vencidos os Conselheiros Marcelo Oliveira (Relator) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Relator

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Redatora - Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial por divergência, fls. 0137, interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) contra acórdão, fls. 0130, que decidiu dar provimento ao recurso.

O acórdão em questão possui as seguintes ementa e decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO VINCULADA AO IMPOSTO DEVIDO — MESMA BASE DE CALCULO — IMPOSSIBILIDADE. Consoante iterativa jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, em se tratando de lançamento de ofício, somente deve ser aplicada a multa de ofício vinculada ao imposto devido, descabendo o lançamento cumulativo da multa por atraso na entrega da declaração, já que ambas têm a mesma base de cálculo. Na espécie, a conduta de não pagar o imposto devido absorve o descumprimento da obrigação acessória.

Recurso Voluntário Provido •

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/02/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 12/03/2

013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 13/02/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado

digitalmente em 05/02/2013 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 15/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado: Por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso nos termos do voto da redatora designada. Vencida a Conselheira relatora Dayse Fernandes Leite . Designado(a) para redigir o voto vencedor o (a) Conselheiro(a) Lúcia Reiko Sakae.

Em seu recurso especial a Procuradoria alega, em síntese, que:

1. Ainda que do contribuinte seja exigida a multa de lançamento de ofício, duas são as infrações cometidas — omissão de rendimentos e falta de entrega de declaração - não havendo nenhum impedimento legal à cobrança da multa de ofício e da multa por falta/atraso na entrega da declaração, sendo que esta última refere-se à situação específica prevista em lei, não se confundindo com a multa de ofício de 75% disposta em outro dispositivo legal;
2. A Lei previu a existência das duas penalidades;
3. A legitimidade da coexistência das multas dependerá do exame acerca das infrações que motivaram a aplicação das mesmas;
4. Não há obstáculo legal para a coexistência das multas de ofício por omissão de rendimentos e por falta da entrega da declaração, já que decorreram de duas infrações distintas;
5. Assim, não deve prevalecer a decisão recorrida, pois ao cancelar a multa por falta de entrega da declaração, terminou por criar hipótese de dispensa de penalidade não disciplinada em lei;
6. Em face do exposto, a Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o presente recurso especial.

Por despacho, fls. 0147, deu-se seguimento ao recurso especial.

O sujeito passivo, apesar de devidamente intimado, não apresentou suas contrarrazões.

Os autos retornaram ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade – recurso tempestivo e com jurisprudência divergente e não reformada - conhecimento do Recurso Especial e passo à análise de suas razões recursais.

A discussão é centrada na possibilidade de aplicação de duas penalidades, em um mesmo procedimento fiscal:

- 1 A penalidade de 75% pela falta de pagamento (descumprimento de obrigação principal) e;
- 2 A penalidade pela falta de entrega da declaração (descumprimento de obrigação acessória).

Segundo o voto vencedor, presente no acórdão recorrido, duas, também, foram as razões, em síntese, para que fosse dado provimento ao recurso:

1. Como para o cálculo das multas se aplicam penalidades sobre o mesmo imposto devido, entende-se que a multa de ofício, por descumprimento de obrigação principal, absorve a penalidade pelo não atendimento de obrigação acessória; e
2. A ausência da entrega da declaração, na qual deveria ter sido confessado o imposto devido, funciona como meio para concretizar a conduta fim, que é o não pagamento do imposto devido. É fato que a declaração poderia não confessar a totalidade do imposto devido, ou mesmo nada confessar, somente informando, por exemplo, bens e direitos. Entretanto, plausível presumir que o contribuinte, caso tivesse entregado a declaração, confessaria o imposto devido. Assim, pode-se compreender que a conduta meio de não entregar a declaração foi absorvida pela conduta fim do não pagamento do imposto devido.

Após os esclarecimentos acima, com todo respeito, discordo das razões do voto vencedor.

Em primeiro lugar por que não há lógica, nem permissão legal, para afirmar que como o cálculo foi efetuado sobre uma mesma base, um mesmo valor, a multa de ofício, por descumprimento de obrigação principal, absorve a penalidade pelo não atendimento de obrigação acessória.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/02/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 12/03/2

013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 13/02/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado

digitalmente em 05/02/2013 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 15/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Duas são as infrações cometidas, por omissão de fazer e de pagar, e duas e distintas são as penalidades impostas.

Portanto, não há razão nessa motivação.

Em segundo lugar, não concordamos com a afirmação de que a *“ausência da entrega da declaração, na qual deveria ter sido confessado o imposto devido, funciona como meio para concretizar a conduta fim, que é o não pagamento do imposto devido.”*

A função da entrega da declaração, obrigação acessória, não é somente pagar algo devido. Há informações de terceiros, de grande relevância, que são prestadas (aluguéis, transmissão de móveis e imóveis, pagamentos a profissionais, estabelecimentos de ensino, plano de saúde, aplicações, etc).

Essas informações possuem valor de mesma relevância, ou de relevância até maior que o pagamento, pois alimentam o banco de dados e podem servir para confirmar informações prestadas por terceiros.

Seria verdadeira a frase de que a *“ausência da entrega da declaração, na qual deveria ter sido confessado o imposto devido, funciona como meio para concretizar a conduta fim, que é o não pagamento do imposto devido”* somente se a declaração fosse uma mera informação sobre o quanto a pagar, o que não é verdade.

Assim, não concordo, também, com essa alegação.

CONCLUSÃO:

Pelos motivos expostos, voto em dar provimento ao recurso da PGFN, nos termos do voto.

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Voto Vencedor

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Designada

Divirjo do sempre bem articulado voto do Ilustre Conselheiro Relator.

Trata-se da exigência de multa pela falta de entrega da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2002, ano-calendário de 2001, em que também foi apurada a omissão de rendimentos, cujo Imposto de Renda Pessoa Física foi exigido, juntamente com multa de ofício.

Dita penalidade encontra-se prevista no art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, que assim dispõe:

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

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

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

§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:

a) de duzentas Ufirs, para as pessoas físicas;

b) de quinhentas Ufirs, para as pessoas jurídicas.

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

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

A Lei nº 9.532, de 1997, por meio de seu art. 27, estabeleceu os seguintes limites:

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

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

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

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

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

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007);

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

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007);

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso ora analisado, o contribuinte não apresentou a Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2002, tampouco efetuou pagamento de imposto, portanto incorreu nas condutas definidas como infração tanto pelo art. 88 da Lei nº 8.981, de 1996, como pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o que estabelece a controvérsia a respeito da possibilidade ou não da aplicação simultânea das duas penalidades. São três as posições em debate. Passo a examiná-las.

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

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

Assim, não há que se falar em penalidades distintas incidindo sobre a mesma base, tampouco existe disposição legal ou razão lógica para que não incidam ambas as penalidades, pois se trata de infrações distintas. O art. 88, I da Lei nº 8.981, de 1995, ao prever a penalidade pelo atraso na entrega da declaração, não faz qualquer ressalva quanto à aplicação da multa em caso de lançamento de ofício para a exigência de diferença ou totalidade de imposto. E também não se encontra no texto do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, semelhante ressalva quanto à multa pelo atraso na entrega da declaração. Também não se encontra em qualquer outro dispositivo de lei nada que conduza a tal conclusão. Não há nada, enfim, que impeça, quando presentes as duas infrações em relação ao mesmo exercício e ao mesmo contribuinte, a aplicação das duas penalidades.

Examinando-se a jurisprudência do CARF, verifica-se certa ambigüidade com relação à questão ora tratada. Na maioria esmagadora dos julgados, embora se afirme a impossibilidade de convivência das duas multas “com base no montante exigido na autuação” ou a multa pelo atraso na entrega da declaração calculada “sobre a mesma base de cálculo” da multa do lançamento de ofício, afasta-se integralmente a multa pelo atraso na entrega da declaração. Isto é, não se preserva a exigência da multa mínima ou da parcela calculada sobre o valor do imposto devido apurado na declaração.

Ora, o fundamento para a impossibilidade da coexistência das duas penalidades tem sido a impossibilidade de sua incidência sobre a mesma base de cálculo. Assim, quando não ocorre tal incidência sobre a mesma base de cálculo, obviamente que, aplicando-se essa mesma lógica, é válida a aplicação de ambas as penalidades, conforme sustentado no presente voto.

Finalmente, observa-se que a terceira posição é a de que poderiam incidir as duas penalidades, calculadas sobre o imposto devido, apurado no procedimento de ofício, defendida pela Recorrente, que o faz com fundamento na afirmação de que são duas infrações distintas, portanto não haveria impedimento legal para a aplicação de ambas as penalidades.

Conforme exposto acima, admite-se a coexistência das duas penalidades, sob o fundamento de que se trata de infrações distintas, incidindo também sobre bases de cálculo distintas. A multa pelo atraso na entrega da declaração, calculada sobre o valor do imposto devido nela apurado, observado o valor mínimo, e a multa de ofício pela falta ou insuficiência de pagamento do imposto, sobre o imposto que deixou de ser pago, apurado pela fiscalização.

O cerne da questão está na definição do alcance da expressão “Imposto de Renda devido” referida no artigo 88 da Lei nº 8.981, de 1995, se esta se refere ao imposto devido apurado na declaração ou ao imposto que seria efetivamente devido e, a meu juízo, a lei é clara quanto ao alcance mais restrito. Inclusive, no inciso II, ao se referir à multa mínima, a lei registra expressamente a “declaração de que não resulte imposto devido”. A se entender que a multa seria devida sobre o imposto efetivamente devido e não sobre aquele apurado na declaração, a lei deveria referir-se a “exercício em que não se apure imposto devido”.

Assim, em conclusão, entendo que, nos casos de lançamento de ofício para exigência de imposto não declarado/pago ou declarado/pago a menor em que tenha havido, também, a falta de entrega da declaração ou a entrega desta fora do prazo, são devidas as multas pelo atraso na entrega da declaração e pela falta ou insuficiência no pagamento do imposto, porém incidindo, uma e outra, sobre bases distintas: a primeira sobre o imposto devido apurado na declaração, observado o valor mínimo, e a segunda sobre a diferença de imposto apurada em lançamento de ofício.

Diante do exposto, dou provimento parcial ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que a multa pela falta de entrega da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2002, ano-calendário 2001, seja mantida em seu valor mínimo.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo