



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

Processo nº 10945.004488/2007-12
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.836 – 2ª Turma
Sessão de 08 de agosto de 2013
Matéria Obrigações Acessórias - Falta de Entrega de Declaração - Multa
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FOUAD TOUFIC EL SAFADI

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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 unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para restabelecer a multa no valor mínimo.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Relatora

EDITADO EM: 16/08/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. Ausente, justificadamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Em sessão plenária de 11/05/2011, foi julgado o Recurso Voluntário em nome do Contribuinte em epígrafe, prolatando-se o Acórdão 2802-00.792 (fls. 31 a 35), assim ementado:

*“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 CÁLCULO —
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”

Cientificada do acórdão em 17/08/2011 (fls. 138), a Fazenda Nacional interpôs, em 31/08/2011, o Recurso Especial de fls. 140 a 150, com fundamento no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, visando rediscutir a questão da aplicação da multa por atraso na entrega da declaração, concomitante com a multa de lançamento de ofício. Ao recurso foi dado seguimento, conforme o Despacho 2200-00.586, de 25/10/2011 (fls. 151 a 153).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos, em síntese:

- 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 atraso na entrega da declaração, sendo que esta última refere-se a situação específica prevista em lei, não se confundindo com a multa de ofício de 75% disposta em outro dispositivo legal;

- não deve prevalecer o entendimento de que não se pode cobrar a multa de ofício e a por atraso ou falta da entrega de declaração, já que o art. 7º, §2º, II, da Lei nº 10.426/2002 previu a possibilidade de tal coexistência, ao estabelecer a aplicação de multa por

atraso, com redução de 25% quando o contribuinte apresenta a declaração após o inicio da ação fiscal, porém dentro do prazo de intimação;

- na hipótese dos autos, a legitimidade da coexistência das multas dependerá do exame acerca das infrações que motivaram a aplicação das mesmas;

- da análise dos autos, percebe-se que não há obstáculo legal para a coexistência das multas de ofício por omissão de rendimentos e por falta da entrega de declaração, já que decorreram de duas infrações distintas;

- como a lei estabelece uma pena para cada um dos atos ilícitos praticados pelo contribuinte, não há que se falar em dispensa da punição, apenas porque dele já havia sido exigida multa em decorrência de outro ilícito;

- o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, que somente a lei pode estabelecer hipóteses de dispensa de penalidade, portanto 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.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o seu Recurso Especial, reformando-se o acórdão recorrido e restabelecendo-se a multa por falta da entrega de declaração.

Cientificado do acórdão, do recurso e do despacho que lhe deu seguimento em 25/09/2011 (fls. 158), o Contribuinte quedou-se silente.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

Trata-se da exigência de multa pela falta de entrega da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2002, ano-calendário de 2001. Para o mesmo ano-calendário, foi efetuado lançamento de ofício para exigência do Imposto de Renda Pessoa Física, por meio do processo 10945.004447/2007-26.

A multa por falta de entrega da declaração 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 resarcimento 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