



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

Processo nº 10980.015279/2008-59
Recurso nº 178.749 Voluntário
Acórdão nº **2202-01.330 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de agosto de 2011
Matéria IRPF - Omissão de Rendimentos
Recorrente ELIAS LIPATIN FURMAN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002, 2003

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA.
CONCOMITÂNCIA.

É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente.

Preliminar rejeitada.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada pelo Recorrente e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator Designado. Vencida a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga (Relatora), que negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann. Fez sustentação oral, seu advogado, Dr. José Machado de Oliveira, OAB/PR nº. 5.366.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente e Redator Designado

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Odmir Fernandes, Antonio Lopo Martinez, Guilherme Barranco de

Souza, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Helenilson Cunha Pontes e Rafael Pandolfo.

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 140 a 143, integrado pelos demonstrativos de fls. 135 a 139, pelo qual se exige a importância de R\$525.166,95, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, acrescida de multa de ofício de 150% e juros de mora, referente aos anos-calendário 2002 e 2003, além de Multa Isolada no valor de R\$261.948,85, referente à falta de recolhimento do IRPF relativo ao carnê-leão devido no período fiscalizado.

DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se resumido no Termo de Verificação da Ação Fiscal de fls. 126 a 134, no qual o autuante esclarece que:

- os documentos que embasam o presente lançamento foram obtidos pelo Congresso Nacional e pela justiça brasileira junto à Promotoria Distrital de Nova Iorque, que disponibilizou os dados financeiros, especialmente as transferências eletrônicas das contas e subcontas administradas pela Beacon Hill, para os quais a justiça brasileira autorizou o compartilhamento para fins de fiscalização, pela Receita Federal do Brasil;
- a Equipe Especial de Fiscalização, por meio das representações de fls. 06 a 08 e 15 a 18, aponta o contribuinte como destinatário final de remessas no exterior nos valores de U\$420.000,00 e U\$100.000,00, nos anos-calendário 2002 e 2003;
- essas operações identificadas nas mídias eletrônicas constituem-se verdadeiras e representativas das operações realizadas, nos termos dos Laudos Periciais da Polícia Federal, em especial o Laudo nº 1258/04-INC (fls. 49 a 55) e Relatório Técnico de fls. 69 a 95;
- intimado e reintimado a justificar a origem e tributação desses recursos no exterior, o contribuinte não apresentou qualquer documento comprobatório;
- dessa forma, de acordo com os §§1º a 4º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, considerou-se omissão de rendimentos os valores totais das operações efetuadas, nos meses do seu recebimento, aplicando-se multa qualificada de 150%.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 155 a 174, cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fls. 180 e 181):

Cientificado por via postal, em 27/10/2008 (Aviso de Recebimento, AR à fl.153), o contribuinte, por intermédio de representante, procuração à fl. 175, apresentou, em 26/11/2008, a impugnação de fls. 155 a 174, acatada como tempestiva pelo órgão de origem —fl. 176.

Alega que o lançamento, por ter sido efetuado unicamente com base em *"meros "espelhos" de supostas movimentações financeiras havidas no exterior, envolvendo o nome do contribuinte, sem qualquer assinatura sua ou outro elemento identificador"*, foi calcado em mera presunção, que não seria admissível no direito tributário. Ressalta que a determinação judicial de quebra de sigilo bancário de contas no exterior, o Laudo de Exame Econômico- Financeiro nº 1258/04-INC e o Relatório Técnico, ***"em momento algum, se referem, específica e particularmente, ao Impugnante"***.

Em preliminar contesta a aplicação da multa qualificada, afirmando que não foi provada *"a omissão de receita, muito menos a ocorrência de dolo, simulação ou fraude"*. Salienta que *"em momento algum nos inquéritos levados a efeito pelo Ministério Público e Justiça Federal consta o nome do Contribuinte, como indiciado individualmente pela utilização de meios fraudulentos para burlar a fiscalização"*.

Transcreve jurisprudência administrativa, inclusive Súmula nº 14 do 1º CC, para corroborar a afirmação de que é incabível a aplicação de multa qualificada em razão de *"simples apuração de omissão de receita ou rendimentos"*, *sem a comprovação de que "o contribuinte agiu deliberadamente com o intuito de sonegar"*.

Suscita a ocorrência de decadência em relação ao ano-calendário de 2002, tanto do imposto como da multa isolada do carnê-leão, reportando-se ao art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional — CTN, e enfatizando que, naquele ano-calendário, foi efetuado recolhimento do imposto a título de carnê-leão e de saldo de imposto a pagar apurado no ajuste anual, além de retenção de IR na fonte. Cita jurisprudência administrativa acerca da natureza homologatório de IRPF e da contagem do prazo decadencial por meio da utilização do art. 150, §4º, do CTN.

Insurge-se contra o lançamento, que afirma ter sido calcado em presunção fiscal, sustentando não existir qualquer prova vinculando-o concreta e materialmente aos fatos a ele imputados.

Admite que seu nome aparece, nos documentos de fls. 7 e 15 a 18, como destinatário de valores originários de uma conta em nome de Nesler Int. S.A., mas afirma desconhecer do que se trata, ratificando a alegação de que não consta dos autos qualquer conta bancária sua ou documentos contendo sua assinatura ou de seu procurador ou preposto, enfatizando que o Laudo de Exame Econômico-Financeiro nº 1258/04-INC e o Relatório Técnico em momento algum citam o seu nome.

Aduz estar sendo exigida prova negativa, impossível de ser produzida, para ser acatada a sua afirmação, efetuada desde o início do procedimento fiscal, acerca do desconhecimento das operações que lhe estão sendo atribuídas.

Insite que o lançamento foi efetuado com base em *"documentos diversos, genéricos, colhidos de situações estranhas ao Contribuinte, que apenas trazem a citação do seu nome"*, caracterizando-se como mera presunção, sequer podendo ser classificada como presunção legal. Transcreve doutrina e jurisprudência sobre essa matéria e afirma que o lançamento não efetuou a verificação exata do fato gerador, da matéria tributável, do cálculo do tributo e demais requisitos do art. 142 do CTN.

Sustenta ser incabível a exigência concomitante da multa isolada, do IRPF e da multa de ofício, em função deles possuírem a mesma base de cálculo,

transcrevendo jurisprudência administrativa para corroborar sua alegação e, em particular, as ementas do Acórdão nº 106-15.948, de 08/11/2006, sobre vários assuntos contestados na impugnação.

Conclui ser improcedente a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, afirmando que ao *"termino do prazo para o pagamento amigável (30 dias), a multa de ofício —componente do crédito tributário — sofrerá, isoladamente, a incidência de juros de mora"*.

Finaliza solicitando o reconhecimento da decadência em relação ao ano-calendário de 2002 e, no mérito, o cancelamento da exigência.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba (PR) manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 06-20.496 (fls. 177 a 190), de 22/12/2008, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2003, 2004

IDENTIFICAÇÃO DO BENEFICIÁRIO DE RECURSOS DO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO.

Rejeita-se a negativa de autoria, pela falta de assinatura, quando não restar dúvida de que o fiscalizado é o beneficiário dos rendimentos consignados em relatório da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, decorrentes de Laudos Técnicos do Instituto Nacional de Criminalística - INC, elaborados a partir das mídias eletrônicas e documentos apresentados pela Promotoria do Distrito de Nova Iorque à Comissão Parlamentar de Inquérito/CPMI do Banestado.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, não proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, sendo àquela objeto da decisão.

DECADÊNCIA. SONEGAÇÃO. TERMO INICIAL. APLICAÇÃO DO ART. 173,I, DO CTN.

Quando apurada intenção dolosa do contribuinte, o termo inicial do prazo decadencial é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o Fisco poderia ter sido efetuado o lançamento (CTN, art.173,I).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO.

Pela intenção deliberada do contribuinte em omitir rendimentos em sua declaração de ajuste anual, agravada pela falta de declaração de contas bancárias existentes no exterior, torna-se perfeitamente aplicável a multa de ofício qualificada de 150%.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA COM MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a exigência da multa isolada, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto ("carnê-leão") que deixar de fazê-lo, independentemente da exigência da multa de ofício sobre o imposto de renda apurado no lançamento anual ("declaração"), visto se tratarem de infrações distintas.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, conforme previsão existente nos arts. 113, §1º, 139; e 161, do CTN.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Notificado do Acórdão de primeira instância, em 22/01/2009 (vide AR de fl. 195), o contribuinte interpôs, em 25/02/2009¹, tempestivamente, o recurso de fls. 196 a 229, firmado por seu procurador (vide instrumento de mandato de fl. 175), no qual reitera os termos de sua impugnação.

Em 01/12/2009, o contribuinte apresenta a petição de fl. 234, na qual, por meio de seu procurador, requer a desistência parcial do recurso, informando o pagamento do imposto de renda pessoa física nos valores de R\$439.515,45 e R\$85.651,50, referentes aos anos-calendário 2002 e 2003, respectivamente, permanecendo, “*em discussão, a exigência da multa isolada, pela falta de recolhimento do carnê-leão, identificável no auto de infração.*”

Encontra-se anexado aos autos Termo de Transferência de Crédito Tributário, informando o crédito tributário transferido do presente processo para o processo nº 14486-000.792/2010-00 (fl. 245).

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 02, distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 25/07/2011, veio numerado até a fl. 253 (última folha digitalizada – numeração do e-processo)².

¹ Quarta-feira de cinzas.

² Não foi encaminhado o processo físico a esta Conselheira. Disponibilizado o arquivo digital no e-processo.

Voto

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Decadência

No que se refere ao lançamento da multa isolada, decorrente da falta de pagamento do carnê-leão declarado, cumpre esclarecer, inicialmente, que o art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, invocado pelo contribuinte, versa apenas sobre tributo, como se pode observar:

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.

[...]

§ 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.

Assim, não se tratando de tributo sujeito à homologação, mas sim de multa regulamentar, a contagem do prazo decadencial submete-se à regra geral estabelecida no art. 173, inciso I, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]

A multa isolada decorrente da falta de pagamento do carnê-leão é devida a partir do momento em que a antecipação do imposto mensal não pode ser mais exigida, ou seja, a partir da data da entrega da declaração de ajuste anual. Assim, o termo inicial para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte ao da entrega da respectiva declaração.

No caso dos autos, trata-se de lançamento referente aos anos-calendário 2002 e 2003, e, portanto, para o ano mais remoto, o prazo decadencial começou a fluir em

01.01.2004, logo o crédito tributário poderia ser constituído até o final de 2008, o que faz com que o presente lançamento, cientificado que foi ao contribuinte em 27.10.2008 (fl. 153), tenha sido efetuado tempestivamente.

Nestes termos, se mesmo em relação ao mais antigo dos períodos não há vício relativo à decadência, por óbvio que em relação aos períodos posteriores também não há irregularidades.

Multa isolada

Como no relatório deste Acórdão se viu, no mérito, a questão controversa restringe-se à multa isolada exigida pela falta do pagamento do carnê-leão devido, aplicada cumulativamente com a multa de ofício sobre o imposto apurado de ofício na declaração de ajuste anual.

Trata-se de lançamento de omissão de rendimentos recebidos de fontes no exterior os quais estão sujeitos ao recolhimento do carnê-leão no mês de seu recebimento (art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e art. 4º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990). O imposto pago a título de carnê-leão é uma antecipação do imposto apurado anualmente, como se observa pelo teor do art. 5º da citada Lei nº 8.134, de 1990 (grifos nossos):

*Art. 5º Salvo disposição em contrário, o imposto retido na fonte (art. 3º) ou pago pelo contribuinte (art. 4º), será **considerado redução do apurado na forma do art. 11, inciso I.***

O lançamento da multa isolada encontra-se fundamentado no art. 44, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

[...]

Com a devida vênia dos pensam diferente, não há que se falar em duplicidade na aplicação da penalidade, pois o artigo em questão estabelece claramente quando serão exigidas as multas de ofício. A multa cobrada junto com o lançamento do imposto suplementar apurado no ajuste está prevista no inciso I deste do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, enquanto que a multa isolada cobrada sobre o imposto mensal não recolhido no momento devido, no inciso II, alínea “a” do mesmo artigo, que determina que a multa será exigida, “*ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física*”.

Não há no texto legal qualquer óbice à aplicação concomitante das duas multas. Trata-se de penalidades com objetivo de punir duas condutas distintas: a primeira decorre do pagamento em atraso do tributo devido pela adição dos rendimentos não declarados, somente se exigindo quando houver diferença de imposto a pagar; a segunda, por sua vez, visa punir o contribuinte que não efetuou o pagamento do carnê-leão no tempo devido referente aos rendimentos declarados, ou não, sujeitos à antecipação do imposto mensal, exigindo-se isoladamente, mesmo que não se apure imposto no ajuste anual.

Diante do exposto, voto por REJEITAR a preliminar suscitada pelo recorrente e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga

Voto Vencedor

Conselheiro Nelson Mallmann, Redator Designado

Com a devida vênia da nobre relatora da matéria, Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, permito-me divergir de seu voto no que diz respeito a multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão exigida de forma concomitante com a multa de lançamento de ofício, acompanhado o seu voto na questão da preliminar de arguição de decadência da multa isolada.

Entende a nobre relatora, que é legítima a exigência da multa isolada calculada sobre o valor do imposto mensal devido a título de carnê-leão e não recolhido nos termos da legislação de regência, independentemente da multa de ofício incidente sobre o imposto suplementar apurado no ajuste anual.

Quanto à aplicação de multas no lançamento de ofício, se faz necessário ressaltar que a convergência do fato imponível à hipótese de incidência descrita em lei deve ser analisada à luz dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, que demandam interpretação estrita. Da combinação de ambos os princípios, resulta que os fatos erigidos, em tese, como suporte de obrigações tributárias, somente, se irradiam sobre as situações concretas ocorridas no universo dos fenômenos, quando vierem descritos em lei e corresponderem estritamente a esta descrição.

Entendo, que toda matéria útil pode ser acostada ou levantada na defesa, como também é direito do contribuinte ver apreciada essa matéria, sob pena de restringir o alcance do julgamento. Como a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, e como não há lugar para atividade discricionária ou arbitrária da administração que está vinculada à lei, deve-se sempre procurar a verdade real à cerca da imputação. Não basta a probabilidade da existência de um fato para dizer-se haver ou não haver obrigação tributária.

É de se observar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal, incumbe a este colegiado verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes.

Nesta linha de pensamento, não posso acompanhar a integralidade do voto da nobre relatora, pois, no que diz respeito da possibilidade de lançamento simultâneo de multas (de ofício e isolada) sobre a mesma base de cálculo, entendo exatamente ao contrário, conforme explico abaixo:

Inicialmente, se faz necessário destacar que o lançamento da multa isolada engloba valores recebidos de pessoas físicas, mensalmente, apurados cujos valores foram lançados de ofício, através da constituição de crédito tributário via Auto de Infração.

Neste contexto, é de se ressaltar, que a autoridade lançadora constituiu, através do auto de infração, dois tipos de multas de lançamento de ofício: a multa de ofício isolada, lançada em concomitância com a multa de ofício. Assim, a matéria em discussão nesta fase recursal está restrita a multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada, cobrada em concomitância com a multa de lançamento de ofício normal de 75%.

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, sujeita-se à multa de lançamento de ofício. Parece tranqüilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para a ocultação, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

Em algumas fiscalizações da Receita Federal, com base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tem sido aplicada indevidamente a multa de ofício isolada de 75%. Um dos casos é a lavratura do auto de infração e notificação de lançamento pela omissão de rendimento apurada na declaração de ajuste da pessoa física. O auditor Fiscal aplica a multa de ofício isolada de 50% pela falta de pagamento do imposto mensal denominado de carne-leão e aplica, também, a multa de ofício de 75% sobre o imposto de renda decorrente da inclusão do rendimento omitido na declaração de ajuste anual.

A autoridade fiscal lançadora considera, que as duas multas de ofício de 75% e 50% sobre o mesmo rendimento não são cumulativas. Se a pessoa física recebeu rendimentos de outra pessoa física ou de fonte situada no exterior e não recolheu o carnê-leão, mas incluiu o rendimento na declaração de ajuste, é aplicável a multa de ofício isolada de 50% por falta de recolhimento de carnê-leão, independente de ter ou não imposto devido na declaração. Por outro lado, a jurisprudência majoritária do Conselho de Contribuintes, entende, que se o rendimento não foi incluído na declaração, a aplicação da multa de 75% por declaração inexata exclui a multa de 50% por falta de recolhimento do carnê-leão.

Situação, com certa semelhança, ocorre nas pessoas jurídicas que optam pelo recolhimento do imposto mensal estimado (recolhimento por estimativa), isto é, se o fisco apurou omissão de receita e aplica a multa de ofício de 75% sobre o imposto de renda omitido, e aplica a multa de ofício de 50% por não-recolhimento do imposto mensal estimado de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Neste caso, existem, no Conselho de Contribuintes, alguns julgados entendendo que é possível a cobrança concomitante da multa de ofício normal de 75% com a multa de ofício isolada de 50%.

A regra geral para se apurar o lucro real é a trimestral. Porém, a legislação fiscal admite uma apuração anual, desde que a pessoa jurídica apure o lucro real em 31 de dezembro de cada ano e faça a opção pelo recolhimento mensal do imposto de renda, calculado com base nas regras de estimativa mensal. Nessa hipótese, a empresa deverá pagar a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de forma semelhante ao Imposto de Renda (IR). A opção por esse tipo de recolhimento deve ser manifestada com o pagamento do imposto de renda ou da contribuição social sobre o lucro correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade e será considerada irretratável para todo o ano-calendário.

Assim, por opção da pessoa jurídica, o imposto sobre a renda pode ser apurado anualmente desde que seja antecipado o imposto a cada mês com base em cálculo estimativo. Nessa hipótese, o período-base de incidência do imposto só se encerra efetivamente

ao final de cada ano-calendário, quando é apurado o imposto no balanço fiscal e feita a compensação do valor pago mensalmente. Se o saldo apurado é devedor, será complementado pelo contribuinte nos meses seguintes ao encerramento do exercício. Ocorre que é possível o contribuinte esteja obrigado aos recolhimentos de estimativas ao longo do ano, mas o resultado ao final do exercício ser negativo, apurando a pessoa jurídica prejuízo fiscal, por exemplo. Tais recolhimentos efetuados a título de antecipação do imposto tornam-se indevidos e passíveis de restituição ou compensação com débitos de períodos seguintes.

É importante observar, ainda, que a Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, introduziu importantes alterações na norma sancionatória que pune a falta de recolhimento de antecipações mensais para contribuintes optantes pelo regime de apuração do lucro real de forma anual. No seu art. 14, buscou-se adequar a exigência de multa isolada à exegese jurisprudencial consolidada, notadamente com relação ao entendimento consagrado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de sua inaplicabilidade quando o valor calculado de forma estimada superar o tributo devido apurado ao final do exercício.

Mesmo assim, alguns entendem, que situação da multa isolada aplicada pela falta do recolhimento do carnê-leão é idêntica a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento de antecipações mensais para contribuintes optantes pelo regime de apuração do lucro real de forma anual (recolhimento por estimativa).

Os arts. 43, 44 e 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, inovaram os procedimentos para lançamento de multas ou juros de mora através de auto de infração que poderá não conter tributo, verbis:

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 75%, 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%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30-11-64, 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;

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 7.713/88, 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 CSLL, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL, no ano-calendário correspondente;

V - revogado pelo art. 7º da Lei nº 9.716/98.

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.

Com a edição da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, e posteriormente a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), o referido dispositivo legal, foi alterado, reduzindo o percentual da multa isolada para 50%, passando a ter a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

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;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38

Da análise dos dispositivos legais acima, é possível se concluir que para aquele contribuinte, submetido à ação fiscal, após o encerramento do ano-calendário, que deixou de recolher o “carnê-leão” que estava obrigado, existe a aplicabilidade da multa de lançamento de ofício exigida de forma isolada.

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Assim, conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo. Ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

Por outro lado, quando o lançamento de exigência tributária for aplicação de multa isolada, só há espaço legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, a exemplo da apresentação espontânea da declaração de ajuste anual com previsão de pagamento de imposto mensal (carnê-leão) sem o devido recolhimento, caso típico da aplicação de multa de lançamento de ofício isolada sem a cobrança de tributo, cabendo neste além da multa isolada a cobrança de juros de mora de forma isolada, entre o vencimento do imposto até a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, já que após esta data o imposto não recolhido está condensado na declaração de ajuste anual.

Desta forma, entendo cabível, a partir de 1º de janeiro de 1997, a multa de ofício prevista no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996, exigidos isoladamente, sob o argumento do não recolhimento do imposto mensal (carnê-leão), previsto no artigo 8º, da Lei nº 7.713, de 1988, informado na Declaração de Ajuste Anual.

Por outro lado, nas situações em que a multa isolada incidiu sobre infrações que foram levantadas de ofício, com aplicação da multa de ofício normal, é incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente.

Processo nº 10980.015279/2008-59
Acórdão n.º **2202-01.330**

S2-C2T2
Fl. 8

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de dar provimento ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, acompanhado o voto da relatora na questão da preliminar de decadência.

(Assinado digitalmente)
Nelson Mallmann