

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

Processo n°	11030.001630/2004-01
Recurso n°	154.086 Voluntário
Matéria	IRPF - EX.: 2000 a 2002
Acórdão n°	102-48.784
Sessão de	19 de outubro de 2007
Recorrente	OTÁVIO CYRO BOFF
Recorrida	2ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2001.

Ementa: MULTA ISOLADA - CUMULATIVIDADE COM A MULTA DE OFÍCIO – Quando a falta de antecipação do tributo constitui infração caracterizada como ausência de pagamento, punida com multa de ofício isolada, e os correspondentes rendimentos compõem a renda tributável para apuração do saldo anual do Imposto de Renda – Pessoa Física, não pago, este é a base de cálculo da multa de ofício, concomitante, e alberga a parte do tributo já punida pela falta de pagamento. Nessa hipótese, a exigência das duas penalidades constitui dupla incidência para apenas uma infração. Dessa evidência, ou se exige a multa isolada em detrimento da multa de ofício porque a infração caracterizada pela falta de pagamento já está sendo punida com a imposição da primeira, ou esta deixa de incidir pela prevalência da composição anual do tributo.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

D

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Presidente em exercício


NAURY FRAGOSO TANAKA

Relator

FORMALIZADO EM: 13 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUÍZA HELENA GALANTE DE MORAES (Suplente convocada), SILVANA MANCINI KARAM, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, SANDRO MACHADO DOS REIS (Suplente convocado) e IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA e JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS.

Relatório

O processo tem centro na exigência de ofício de crédito tributário em montante de R\$ 158.856,25, resultante das seguintes infrações:

Ano-calendário de 1999

1. Omissão de rendimentos da prestação de serviços de transporte para pessoas jurídicas: R\$ 21.474,09.

2. Glosa de dedução por despesas médicas:

Clínica de Faturas -	R\$ 345,00
Farmácia Ipel	R\$ 798,19
Farmácia e D Central-	R\$ 48,40
Farmácia e Lab Sanrival	R\$ 306,90
Farmácia Santa Lucia	R\$ 38,13
Farmácia e Drogaria Longa Vida	R\$ 146,20
Total.....	R\$1.682,82

Ano-calendário de 2000

1. Omissão de rendimentos da prestação de serviços de transporte para pessoas jurídicas: R\$ 20.237,19.

2. Glosa de dedução por despesas médicas:

Zelir A Jorge	R\$ 312,00
Farmácia Elite Ltda	R\$ 19,90
Farmácia e Lab Sanrival	R\$ 85,00
Farmácia Ipel	R\$ 632,16
Total.....	R\$1.049,06

3. Omissão de rendimentos de aluguéis e royalties percebidos de pessoas físicas - arrendamento de imóvel rural a José Carlos Antunes Lopes mediante pagamento por meio de 31.136 kg de soja e 54.328 kg de milho, conforme informação contida no campo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", do referido ato, fl. 8, - em valor de R\$ 82.518,68.



4. Falta de antecipação do imposto nos recebimentos de pessoas físicas – arrendamento do imóvel - multa isolada – R\$ 16.749,47.

Ano-calendário de 2001

1. Omissão de rendimentos da prestação de serviços de transporte para pessoas jurídicas: R\$ 7.252,00.

2. Glosa de dedução por despesas médicas:

Erlon José Geraldo	R\$ 60,00
Farmácia Ipel	R\$ 248,45
Sociedade Médica Carmela Dutra Ltda	R\$ 170,00
Faune e Nunes Ltda.....	R\$ 120,00
Drogaria Alô Ltda	R\$ 181,90
Lacerjânio de Castro Chaves – Me	R\$ 314,00
Total glosado (não coincidente a soma).....	R\$ 780,35

3. Ganho de capital não oferecido à tributação, decorrente da alienação do imóvel localizado em Estação, RS, com área de 805 m², em setembro de 2001, para Eugênio Boff – R\$ 175.952,49.

O crédito foi formalizado pelo Auto de Infração, de 24 de agosto de 2004, fl. 6, que teve ciência em 27 desse mês e ano, conforme identificação do representante do fiscalizado e assinatura, no rodapé desse ato, e composto pelo tributo, a multa de ofício, prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, e os juros de mora.

Impugnada parcialmente a exigência, fls. 279 a 299, com os documentos juntados às fls. 301 a 325, instaurou-se a lide administrativa e houve o julgamento em primeira instância, conforme Acórdão DRJ/STM nº 5.717, de 18 de julho de 2006, fl. 329, v-II, no qual considerado procedente em parte o Auto de Infração, em razão do afastamento da incidência (a) havida sobre os rendimentos da atividade de transporte, porque considerado que deveria ter ocorrido a equiparação à pessoa jurídica, bem assim, (b) sobre o ganho de capital na alienação de imóvel, pela falta de identificação da efetiva data de alienação do bem, e (c) a extensão retroativa da alíquota mais benéfica, 50%, contida na MP nº 303, de 2006.



A pessoa fiscalizada concordou com as infrações caracterizadas pela omissão de rendimentos de aluguéis e pelas glosas de despesas médicas nos anos-calendário de 1999; 2000 e 2001 e a correspondente parcela do crédito foi apartada para o processo n.º 13027.000368/2004-53, fl. 332, v-II.

Inconformado com essa decisão, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, considerado tempestivo, uma vez que a ciência da primeira ocorreu em 4 de agosto de 2006, conforme AR, fl. 343, v-II, enquanto a recepção do protesto, em 4 de setembro desse ano, fl. 344, v-II.

O recorrente contesta a manutenção da penalidade isolada em concomitância com a multa de ofício, em razão de que esta somente teria lugar se a parcela de renda fosse declarada (informada). O fato gerador do tributo seria um só, o que impediria duas bases para a dita sanção e implicaria em exigir apenas uma espécie de penalidade.

Sob outra perspectiva, em termos de dogmática jurídica, esse ato implicaria aplicabilidade de duas normas excludentes entre si. Ainda, contestado também o fundamento na IN SRF n.º 46, de 1997, utilizado pelo digno relator de primeira instância para fundamentar a dita incidência; nessa linha, afirmado que a imposição tributária não pode ter fundo em normativas, mas no dispositivo legal, por força da conformação ao princípio da legalidade. Em complemento, não poderia a referida IN alterar a hipótese de incidência claramente descrita na lei como “descumprimento de obrigação principal” para “dever acessório”. Essa interpretação descumpriria, a um só tempo, norma do artigo 97, V, c/c 113 e parágrafos, ambos do CTN.

Diversos julgados administrativos do Primeiro Conselho de Contribuintes, na mesma linha de raciocínio.

Concluído o recurso com pedido pela nulidade do lançamento em face dos vícios apontados e dos erros formais/materiais/factuais apontados.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, o recurso deve ser conhecido.

Contesta-se a punição com penalidade isolada pela falta de recolhimento da antecipação por decorrência da percepção de rendimentos de pessoa física, ano-calendário 2000, porque em concomitância com a multa de ofício, em razão de que:

(a) esta somente teria lugar se a parcela de renda fosse declarada (informada);

(b) o fato gerador do tributo seria um só, o que impediria duas bases para a dita sanção e implicaria em exigir apenas uma espécie de penalidade;

(c) em termos de dogmática jurídica, esse ato implicaria aplicabilidade de duas normas excludentes entre si; e

(d) o fundamento inadequado na IN SRF n.º 46, de 1997, utilizado pelo digno relator de primeira instância para fundamentar a dita incidência, porque a imposição tributária não poder fundar-se em normativas, mas no dispositivo legal, por força da conformação ao princípio da legalidade. Em complemento, não poderia a referida IN alterar a hipótese de incidência claramente descrita na lei como “descumprimento de obrigação principal” para “dever acessório”. Essa interpretação descumpria, a um só tempo, norma do artigo 97, V, c/c 113 e parágrafos, ambos do CTN.

Essa espécie de punição tem gerado posições diversas em nível de primeira instância, enquanto predomina nesta esfera o posicionamento contrário à dupla incidência sobre a mesma infração.

A hipótese de incidência contida no artigo 44, I, da Lei n.º 9.430, de 1996, tem como aspecto material, ponto central e decisivo para dirimir a questão, as situações em que se verificam *falta de pagamento do tributo*.

Então, deve ser apurado o momento em que ocorreu a falta de pagamento do tributo: se naquele da percepção do rendimento ou na data fixada para pagamento do saldo a pagar resultante da renda anual tributada na DAA.

De acordo com a norma reguladora da incidência do tributo, que o subsume ao lançamento por homologação, o



pagamento deveria ocorrer no mês seguinte ao de percepção (para os rendimentos percebidos de outras pessoas físicas) e não quando se apura o saldo; este pode conter apenas um complemento em razão de diferenças de alíquotas.

As situações, em levantamento de ofício, que albergam a falta de pagamento da antecipação e do saldo de tributo ao final do período, podem constituir causa para duas espécies de infrações caracterizadas pela falta de pagamento: (a) aquela relativa à antecipação, e (b) a outra correspondente à falta de pagamento do complemento de tributo (em relação à antecipação não paga) que deveria compor o saldo a pagar.

Essa conclusão decorre da possibilidade da situação conter saldo de tributo que em relação ao valor da antecipação corresponda quantia superior, igual, ou inferior. Decorre, então, que, ou o saldo a pagar é composto pelo tributo que deveria ser antecipado e um complemento a pagar com prazo distinto do primeiro, ou o saldo a pagar corresponde ao mesmo tributo que deveria ser antecipado (situações de igualdade de valores, ou de saldo inferior à antecipação).

Exemplifica-se: Por suposição, caso em que a antecipação não paga resultasse valor de R\$ 600,00, enquanto o saldo de IR a pagar, R\$ 1.000,00 (sem que a primeira fosse deduzida deste, como se conformam as exigências de ofício). A regra utilizada pelo fisco resultaria nas penalidades: R\$ 600,00 x 50% = R\$ 300,00 e R\$ 1.000,00 x 75% = R\$ 750,00. Na situação em que se pune a falta de antecipação, a base de cálculo da multa de ofício deveria conter a dedução do valor da antecipação, porque a “falta de pagamento” já foi punida no mesmo ato com a multa isolada, de tal forma que o Auto de Infração contivesse multa de ofício apenas sobre o saldo efetivamente não pago: (R\$ 1.000,00 – R\$ 600,00 = R\$ 400,00), ou seja R\$ 400,00 x 75% = R\$ 300,00. O auto de infração conteria então, Multa isolada = R\$ 300,00 e Multa de ofício = R\$ 300,00 (exigência em conformidade com a norma prevista na IN SRF nº 46, de 1997, art. 1º, II, “a”), no entanto, distinta da forma atual, da qual resultaria: R\$ 750,00 + R\$ 300,00 = R\$ 1.050,00.

Observe-se, ainda, que se a situação contivesse saldo de imposto inferior ao que deveria ser antecipado, como por exemplo, mantida a antecipação de R\$ 600,00, mas com saldo de tributo, de R\$ 300,00, este corresponderia a uma parcela do primeiro, em razão da falta de dedução deste no cálculo do saldo. Nessa hipótese deveria ser punida apenas a falta de pagamento da antecipação em razão de que punir a primeira significa punir a segunda, uma vez que se trata do mesmo tributo e se a falta de pagamento é punida pela falta de antecipação não haveria falta de pagamento do saldo porque deveria o valor da antecipação ser



deduzido do saldo a pagar para fins de cálculo da multa de ofício, e, ainda, porque punir apenas o saldo não pago, pode resultar em favorecimento do infrator, pela possibilidade da punição resultar inferior àquela correspondente à primeira infração. A situação externaria as possibilidades de: Multa sobre a antecipação não recolhida - » R\$ 600,00 x 50% = R\$ 300,00, enquanto, sobre o saldo - » R\$ 300,00 x 75% = R\$ 225,00; no entanto, o total de penalidade deveria resultar apenas R\$ 300,00, porque apenas a primeira externaria punição em acordo com a lei.

As questões postas pela defesa são solucionadas com os esclarecimentos colocados.

A primeira delas, no sentido de que a penalidade isolada somente teria lugar se a parcela de renda fosse declarada (informada). Quis significar que sendo a renda declarada a infração identificada seria caracterizada apenas pela falta de pagamento da antecipação, ou seja, haveria apenas uma infração, do que por consequência restaria correta a punição. Correto o raciocínio e coincidente com a previsão contida na IN SRF n.º 46, de 1997, art. 1.º, "b".

A segunda, que em razão do fato gerador do tributo ser um só, haveria impedimento de duas bases para a dita sanção e implicaria exigência de apenas uma espécie de penalidade. Esta colocação é correta apenas para as situações em que o saldo de tributo apurado em procedimento de ofício é igual ou inferior ao valor das antecipações não pagas, conforme possível de visualizar no exemplo anterior. Nas demais - saldo de tributo superior à soma das antecipações - a premissa é falsa, porque caberia punição para a parte de tributo não sujeita à antecipação pela pessoa física (complemento).

A terceira, tem por referência a nulidade dessa parcela da exigência em razão da aplicabilidade de normas excludentes entre si. Como a defesa não especificou quais as normas, presume-se que se tratam daquelas que constituem a matriz de incidência das ditas penalidades. Mutatis mutandis, aplica-se o mesmo raciocínio da questão anterior.

A última justificativa, tem por base o fundamento inadequado na IN SRF n.º 46, de 1997, utilizado pelo digno relator de primeira instância para fundamentar a dita incidência, porque a imposição tributária não poderia fundar-se em normativas, mas no dispositivo legal, por força da conformação ao princípio da legalidade. Em complemento, não poderia a referida IN alterar a hipótese de incidência claramente descrita na lei como "descumprimento de obrigação principal" para "dever acessório". Essa interpretação significaria descumprir, a um só tempo, norma do artigo 97, V, c/c 113 e parágrafos, ambos do CTN.



Esse posicionamento é incorreto, justamente porque o referido ato normativo veio esclarecer sobre a aplicabilidade da dita punição, no entanto, em razão do texto conter ambigüidade permitiu interpretações diversas desta. Observe-se o texto transcrito e o significado que se pode dele extrair.

“IN SRF n.º 46, de 1997 - Art. 1.º O imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, está sujeito a cobrança por meio de um dos seguintes procedimentos:

(...)

II - Se corresponderem a rendimentos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1997:

a) quando não informados na declaração de rendimentos, será lançada a multa de que trata o inciso I ou II do art. 44. da Lei n.º 9.430, de 1996, sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, que será cobrada isoladamente, bem assim o imposto suplementar apurado na declaração, após a inclusão desses rendimentos, acrescido da referida multa e de juros de mora;

b) quando informados na declaração de rendimentos, a multa a que se refere este inciso será exigida isoladamente.” (g.n.)

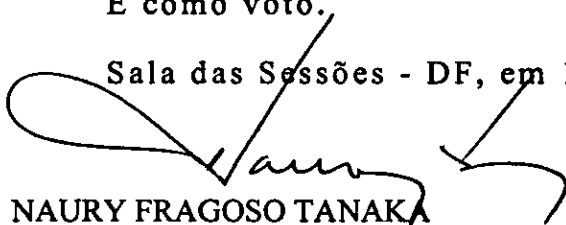
O significado do texto combina com a interpretação posta no início, porque tem por referência apenas o imposto suplementar decorrente da declaração, isto é, aquela parcela de tributo superior ao valor da antecipação; no entanto, devido à sua ambigüidade, permite concluir de forma diversa como a interpretação de primeira instância.

Quanto ao pedido posto ao final do recurso, conveniente esclarecer que não cabe nulidade do feito em razão dessa imposição incorreta, apenas exclusão da parcela do crédito não subsumida à matriz legal de referência. A nulidade somente poderia ser caracterizada nas situações previstas no artigo 59, do Decreto n.º 70.235, de 1972, que não se caracterizam com a situação fática em análise.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para excluir a exigência de multa pela falta de recolhimento da antecipação do tributo pela pessoa física em decorrência dos rendimentos percebidos de outra pessoa física.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 19 de outubro de 2007.


NAURY FRAGOSO TANAKA