



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

**Processo n°** 13888.002809/2004-11  
**Recurso n°** 151.609 Voluntário  
**Matéria** IRPF  
**Acórdão n°** 104-23.351  
**Sessão de** 06 de agosto de 2008  
**Recorrente** EMÍLIO SEBE FILHO  
**Recorrida** 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

**FATO GERADOR - MOMENTO DA OCORRÊNCIA - DECADÊNCIA - CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL - TERMO INICIAL** - O fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, sujeito ao ajuste anual, completa-se apenas em 31 de dezembro de cada ano. Sendo assim, considerando-se como termo inicial de contagem do prazo decadencial a regra do art. 150, § 4º ou a do art. 173, I do CTN, em qualquer caso, não há falar em decadência em relação a lançamento referente ao ano de 1999, cuja ciência do auto de infração ocorreu até 31 de dezembro de 2004.

**DEDUÇÕES - DESPESAS MÉDICAS - COMPROVAÇÃO - DOCUMENTOS INIDÔNEOS** - Em condições normais, o recibo é documento hábil para comprovar o pagamento de despesas médicas. Entretanto, diante de evidências de que os recibos não correspondem a pagamentos efetivamente realizados, é lícito o Fisco exigir elementos adicionais que comprovem a efetividade dos serviços prestados e do pagamento realizado.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS INIDÔNEOS - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE** - A dedução de despesas médicas que o contribuinte sabe não ter realizado, apenas com o propósito de reduzir o montante do imposto devido, caracteriza o evidente intuito de fraude e legitima a qualificação da multa de ofício.

**DIRPF - RETIFICAÇÃO - EFEITOS** - A Declaração retificadora substitui a originalmente apresentada, independentemente de prévia autorização da autoridade administrativa, desde que admitida a retificação. Assim, a declaração retificadora, apresentada com mudança de opção quanto à forma de apuração do imposto, quando vedada essa mudança, não substitui a declaração original.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO - Somente exclui a responsabilidade pela infração a denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo devido e de seus consectários.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei n.º 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

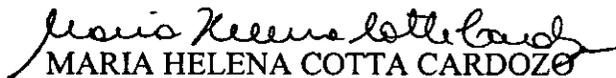
CARNÊ-LEÃO - FALTA DE PAGAMENTO - MULTA ISOLADA - MP N.º 351, DE 2007 - RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se ao ato ou fato pretérito, não definitivamente julgado, a legislação que deixe de defini-lo como infração ou que lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Arguição de decadência rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMÍLIO SEBE FILHO.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de decadência e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício, nos anos-calendário de 1999 a 2002, e reduzir a 50% o percentual da multa isolada do carnê-leão do ano-calendário de 2003, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente

  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Relator

FORMALIZADO EM: 19 SET 2008

**FORMALIZADO EM:**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nelson Mallmann, Heloísa Guarita Souza, Marcelo Magalhães Peixoto (Suplente convocado), Antonio Lopo Martinez, Pedro Anan Júnior e Gustavo Lian Haddad. Ausente justificadamente a Conselheira Rayana Alves de Oliveira França.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized name, possibly 'Gustavo Lian Haddad', written over the text of the document.

## Relatório

EMÍLIO SEBE FILHO interpôs recurso voluntário contra acórdão da 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II que considerou não impugnado parte do lançamento de ofício formalizado por meio do auto de infração de fls. 186/207, cuja ciência ocorreu em 14/12/2004, e julgou procedente a parte impugnada

Trata-se de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF no valor de R\$ 15.892,63 acrescido de multa de ofício e de juros de mora e, ainda, de multa isolada, totalizando um crédito tributário lançado de R\$ 49.994,49.

As infrações que ensejaram a autuação foram as seguintes: a) omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos de pessoa jurídica (1999); b) omissão de rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas jurídicas (1999); c) omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas sujeitas a carnê-leão (1999 a 2002); d) dedução indevida de despesas médicas (1999); e) multas isoladas pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão (1999 a 2003).

Sobre o imposto apurado decorrente da glosa de despesas médicas foi aplicada multa qualificada de 150% e sobre a parcela restante do imposto apurado, a multa de ofício regular de 75%.

O Autuado tomou ciência, pessoalmente, do auto de infração em 14/12/2004 (fls. 199).

O Contribuinte impugnou a exigência aduzindo, em síntese, que comprovou o pagamento da despesa médica com o recibo fornecido pelo profissional (odontólogo) e que tal documento é suficiente, não necessitando de qualquer elemento adicional e, ainda, que o fato de o profissional ter negado a prestação dos serviços não deveria ter sido acolhida pelo Fisco, pois agride a segurança jurídica. Insurge-se contra a exigência de multas em duplicidade, no ajuste e a título de carnê-leão e pede a exclusão de uma delas. Argúi a decadência em relação a parte do lançamento e contesta a aplicação da multa em relação ao ano de 2002 sob a alegação de que apresentou declaração retificadora demonstrando a intenção de incluir na declaração do valores apurados como omissão de rendimentos.

A 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II considerou incontroversos os itens da autuação referentes à omissão de rendimentos, recebidos de pessoas físicas e de pessoas jurídicas, exceto quanto ao ano-calendário 2002. Quanto aos demais itens da autuação, julgou procedente o lançamento com base, em síntese, nas considerações a seguir resumidas.

Rejeitou a preliminar de decadência sob o fundamento de que a contagem do prazo decadencial rege-se pelo artigo 173 do CTN, antecipando-se a contagem do prazo para a data da entrega da declaração que, no caso, ocorreu em 20/11/2000 e, portanto, o lançamento poderia ter sido efetuado até 21/11/2005; e, como a ciência do auto de infração se deu em 14/12/2004, não se operou a alegada decadência em relação ao imposto lançado. Também em relação à multa isolada não se operou a decadência uma vez que o termo inicial de contagem

do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte e, assim, o lançamento poderia ter sido efetuado até 31/12/2005.

Quanto à glosa da despesa médica, anota a Turma Julgadora de primeira instância que esta se refere a pagamento que teria sido feito a Paulo Roberto Schueter, em relação a quem foi expedida Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz, e que o Contribuinte foi intimado a apresentar elementos adicionais de prova da efetividade da despesa, o que não fez. Pondera que o ônus da prova da despesa médica é do contribuinte, sendo o recibo, em princípio, o documento hábil a comprovar a despesa, porém, diante de dúvidas quanto à inidoneidade deste, justifica a exigência de elementos adicionais de prova da efetividade dos serviços e dos pagamentos por parte do Fisco.

Relativamente à multa de ofício e sua exigência cumulativa com a multa isolada, a turma Julgadora de primeira instância ressaltou tratar-se de exigência baseada em disposição expressa de lei; que a infração ensejadora da aplicação da multa isolada - a falta de recolhimento do carnê-leão - não se confunde com a infração punida com a multa de ofício - o não pagamento ou pagamento a menor de imposto - e, portanto, não se trata de duplicidade de penalidades sobre o mesmo fato; que a alegada caracterização de confisco não cabe ao caso, posto se tratar de penalidades, não se aplicando o disposto no art. 150, IV da Constituição Federal que, demais, é norma dirigida ao legislador.

No que tange à multa de ofício relativamente ao ano-calendário de 2002, contra a qual o contribuinte se insurge ao argumento de que apresentou declaração retificadora, espontaneamente, os julgadores de primeira instância entenderam que, embora a declaração tenha sido apresentada antes da formalização do início fiscalização desse período, como a declaração retificadora foi cancelada devido a mudança indevida de opção e o imposto apurado não foi recolhido, não se caracterizou a denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

O Contribuinte tomou ciência da decisão de primeira instância em 13/06/2005 (fls. 350) e, em 08/07/2005, interpôs o recurso voluntário de fls. 357/366 que ora se examina, e no qual reproduz, em síntese, as mesmas alegações e argumentos da impugnação.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

### Fundamentação

Examino, inicialmente, a decadência. A argúi o Contribuinte em relação ao ano-calendário de 1999. Dos poucos argumentos expendidos, depreende-se que o Recorrente sustenta a tese de que se deve contar o prazo quinquenal da data do fato gerador e que este ocorre a cada mês. São, portanto, duas as questões a serem examinadas: a definição da data de ocorrência do fato gerador, se em 31 de dezembro ou o final de cada mês; e a definição do termo inicial para contagem desse prazo.

Quanto à primeira questão, não procede a pretensão do recorrente. Embora devido mensalmente, a apuração do imposto é anual. É somente em 31 de dezembro de cada ano que se completa o período em relação ao qual devem ser totalizados os rendimentos auferidos, verificadas as deduções permitidas, aplicada a tabela progressiva anual, enfim, que é apurado o imposto devido, e o saldo a pagar ou a restituir em relação ao período.

Mesmo quando devido o pagamento com base em rendimentos mensais, salvo nos casos de tributação definitiva, este é mera antecipação do devido no ajuste anual. Os art. 10 e 11 da Lei nº 8.134, de 1990 não deixa qualquer dúvida quanto a essa questão, a saber:

*Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:*

*I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e*

*II - das deduções de que trata o art. 8º*

*Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:*

*I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);*

*II - será deduzido o valor original, excluída a correção monetária do imposto pago ou retido na fonte durante o ano-base, correspondente a rendimentos incluídos na base de cálculo (art. 10).*

Não há dúvidas, portanto, de que o fato gerador do Imposto de Renda, salvo nas exceções previstas em lei, só se completa em 31 de dezembro de cada ano.



Sendo assim, ainda que se considerasse a regra de contagem do prazo decadencial com base no § 4º do art. 150 do CTN, como quer o Recorrente, não se verificaria a decadência. O termo inicial do prazo seria, então, 31/12/99 encerrando-se em 31/12/2004, posteriormente, portanto, à data da ciência do lançamento (14/12/2004).

Cumpre deixar assentado, de qualquer forma, que não compartilho da tese de que, nos casos de lançamento por homologação, o termo inicial de contagem do prazo decadencial seja a data de ocorrência do fato gerador.

Tenho claro que o prazo referido no § 4º do art. 150, do CTN refere-se à decadência do direito de a Fazenda revisar os procedimentos de apuração do imposto devido e do correspondente pagamento, sob pena de restarem estes homologados, e não decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nesse sentido, o § 4º do art. 150 do CTN só pode ser acionado quando o Contribuinte, antecipando-se ao Fisco, procede à apuração e recolhimento do imposto devido. Sem isso, não há o que ser homologado.

Nos casos de omissão de rendimentos, não há falar em homologação no que se refere aos rendimentos omitidos. Homologação, na definição do festejado Celso Antônio Bandeira de Mello "*é ato vinculado pelo qual a Administração concorda com ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão*" (Curso de Direito Administrativo, 16ª edição, Malheiros Editores – São Paulo, p. 402). A homologação pressupõe, portanto, a prática anterior do ato a ser homologado. É dizer, não se homologa a omissão.

Com efeito, quando homologado tacitamente o procedimento/pagamento feito pelo contribuinte, não haverá lançamento, não porque tenha decaído o direito da Fazenda constituir o crédito tributário, mas porque não haverá crédito a ser lançado, posto que a apuração/pagamento do imposto feito pelo contribuinte serão confirmados pela homologação.

Portanto, entendo que, no presente caso, não havia obstáculo para a apuração do imposto devido e, assim, o crédito tributário correspondente poderia ser lançado até o término do prazo previsto no art. 173, I do CTN.

Rejeito, portanto, a preliminar de decadência.

Relativamente à glosa da despesa médica, os fatos apontados na autuação dão conta de situação em que o profissional a quem o Contribuinte declarou ter pago pela realização de serviços odontológicos, Paulo Roberto Schweter, sofreu procedimento administrativo que culminou com a expedição de ato declaratório da inidoneidade dos recibos por ele emitidos (processo nº 13888.001880/2004-87). Verifica-se, também, que, intimado a se pronunciar sobre a efetividade da prestação dos serviços referidos nos recibos apresentados pelo ora Recorrente, o profissional negou expressamente a prestação de serviços (fls. 23).

São robustas, portanto, as provas carreadas aos autos de que o Contribuinte não realizou a despesa no valor de R\$ 10.000,00 cuja dedução pleiteou. Por outro lado, não merece acolhida a alegação de que o recibo é documento suficiente a comprovar o gasto. É evidente que o documento hábil a comprovar a despesa médica pagas a profissionais pessoas físicas é o recibo emitido por esse profissional, todavia, também é evidente que, diante de indícios da inidoneidade do recibo apresentado, o Fisco pode e deve exigir elementos adicionais de prova

da efetividade dos pagamentos e dos serviços contratados. E, no caso concreto, o Contribuinte, intimado, sequer tentou fazer tal prova.

Tem-se, portanto, por um lado, um processo administrativo por meio do qual se contactou a prática de emissão de documentos frios pelo profissional em questão e a declaração expressa desde de que não prestou serviços ao ora Recorrente e, de outro, o recibo apresentado pelo Recorrente, sem nenhum outro elemento que demonstre a efetividade do pagamento e da prestação do serviço. Diante desses fatos não se pode extrair outra conclusão senão a de atestar o acerto do lançamento e da decisão recorrida de proceder e manter a glosa, inclusive com a multa qualificada, tendo em vista a utilização de documentos inidôneos, o que configura evidente intuito de fraude.

Relativamente à omissão de rendimentos do ano-calendário de 2002, conforme bem interpretou a decisão recorrida, trata-se de arguição de denúncia espontânea. Mas também se trata de retificação de declaração e de seus efeitos, matéria atualmente disciplinada pela Medida Provisória nº 2.189-49, de 23/08/2001, art. 18 e que repete a nova sistemática introduzida pela Medida Provisória nº 1.990-27, de 13/01/2000 para esse procedimento. Eis o teor do referido art. 18:

*Art.18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.*

*Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as hipóteses de admissibilidade e os procedimentos aplicáveis à retificação de declaração.*

Antes da vigência da Medida Provisória nº 1.990-27, a retificação da declaração só seria admitida mediante comprovação de erro e dependia de autorização por parte da autoridade administrativa. É o que se extrai do art. 832 do RIR/99, *verbis*:

*Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).*

*Parágrafo único. A retificação da declaração prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto.*

A declaração retificadora, portanto, a partir da Medida Provisória nº 1.990-27, de 13/01/2000, tem natureza completamente diversa da declaração retificadora na sistemática anterior. Não só independe de autorização ou exame prévio para ser apresentada e ter eficácia, como pode ser efetivada independentemente de comprovação de erro na declaração retificada. Nas hipóteses em que admitida, o contribuinte pode retificar a declaração anterior, livremente, com a simples apresentação de uma nova, sendo sempre a última apresentada que valerá para todos os efeitos, inclusive para fins de revisão e conseqüente lançamento, sendo o caso.

Na hipótese de entrega de declaração retificadora, quando admitida, antes do início de procedimento fiscal, este deve levar em conta esta declaração retificadora. Portanto, não poderia exigir, mediante lançamento de ofício, imposto incidente sobre rendimentos declarados na declaração retificadora.

Vale ressaltar, entretanto, que, conforme ressalva o mesmo dispositivo legal, isso só vale nos casos em que a retificação é admitida pela legislação, não contemplando, portanto, as retificações para a troca de formulário, que é expressamente vedada e que implicou, no caso concreto, no cancelamento da declaração retificadora. Não se aplica, pois, a regra geral constante do art. 18, acima reproduzido, até porque, não tendo sido admitida a declaração retificadora, não haveria como a autoridade lançadora considerá-la para fins de lançamento de ofício.

Resta, portanto, examinar a hipótese de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN. Conforme ressaltou a decisão recorrida, a responsabilidade somente é afastada pela denúncia espontânea, no caso em que esta implique na apuração de tributo, com o pagamento deste acrescido dos juros mora, nos termos do *caput* do referido artigo, a saber:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

Como no caso concreto, embora o Contribuinte tenha consignado na declaração retificadora os rendimentos recebidos de pessoa física, não fez o pagamento do imposto devido sobre tais rendimentos, não realizou as condições para a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea.

Correto, portanto, o lançamento quanto a este item, inclusive no que se refere à multa de ofício.

Resta examinar a multa de ofício.

Afaste-se desde logo, qualquer alegação quanto a efeitos confiscatórios da multa. Trata-se, como ressaltado pela decisão recorrida, de exigências baseadas em disposição expressa de lei, e falece competência aos órgãos julgadores administrativos para negar-lhe validade. Quanto ao princípio constitucional da vedação ao confisco consagrado no art. 149, IV da Carta Magna, o mesmo se refere à instituição de tributo com esse efeito, o que não é o caso da penalidade, mas, ainda que se entendesse de outra forma, a arguição implicaria na imputação da pecha de inconstitucionalidade da norma instituidora da penalidade o que, da mesma forma, escapa da competência deste colegiado.

Sobre a possibilidade de exigência simultânea da multa de ofício com a multa isolada a título de carnê-leão, este Conselho de Contribuintes tem decidido reiteradamente no sentido da impossibilidade de coexistirem a multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão com a multa de ofício apurada com base no ajuste anual, tendo ambas a mesma base. Como exemplo veja-se a seguinte decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA -  
MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa*



*isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.*

*Recurso especial negado. (Acórdão CSRF/01-04.987, de 15/06/2004)*

É como penso. Entendo que a questão se resolve na natureza da multa isolada. E, para tanto, é conveniente examinarmos o que dispõe a Lei nº 9.430, de 1996, que previu a hipótese de sua incidência (na redação anterior à mudança introduzida pela medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, a saber:

*Lei nº 9.430, de 1996:*

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

*Parágrafo único. (...)*

*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 de mora, 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.*

*§ 2º. As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição quando não houverem sido anteriormente pagos;*

*(...)*

*III - isoladamente, no caso de pessoa jurídica 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;*

*(...).*

É dizer, o § 1º do art. 44, acima transcrito, não institui uma penalidade nova, mas apenas a forma de sua incidência, juntamente com o tributo, na hipótese do inciso I, e isoladamente, nas hipóteses dos demais incisos. O dispositivo que institui a penalidade é o *caput* do artigo e seus incisos. É aí que a lei especifica o fato típico, ensejador da penalidade, a falta de pagamento ou recolhimento etc. Pelo simples fato de não ter havido o pagamento do imposto devido a título de carnê-leão não há previsão de incidência de outra penalidade senão a dos incisos I e II do *caput* art. 44, conforme o caso.

Sendo assim, não se pode conferir ao art. 43 e aos incisos do parágrafo 1º, inovações da Lei nº 9.430, interpretação que implique em incidência de gravame inexistente antes da vigência dos referidos dispositivos. É o que ocorre quando se aplica a penalidade duplamente, sobre a mesma base, na exigência da multa isolada, pelo não pagamento da antecipação, e na exigência do imposto quando do ajuste anual.

Ora, a incidência da multa isolada, como no caso específico tratado neste processo, por falta de recolhimento do carnê-leão, não tem outro objetivo senão o de evitar a formalização de exigência de imposto devido como antecipação do ajuste anual e que, logo em seguida, seria compensado quando do lançamento do imposto apurado no ajuste. Com a multa isolada, essa dificuldade foi superada, exigindo-se apenas a multa pelo não pagamento da antecipação, deixando-se para formalizar a exigência do tributo apenas na apuração do imposto devido no ajuste anual. Nesse segundo momento, contudo, a base de cálculo da multa isolada não deveria compor a base de cálculo da multa de ofício exigida conjuntamente com o imposto.

Em nenhum momento os contribuintes deviam o imposto duas vezes, antecipadamente e quando do ajuste anual. É que, ao pagar o primeiro, necessariamente teria direito a compensar o que pagou quando do ajuste anual. Assim, não há falar em dupla hipótese de incidência das multas, pelo não pagamento da antecipação e pelo não pagamento do imposto devido quando do ajuste anual.

Concluo, pois, pela desoneração da multa isolada aplicada em relação aos anos-calendário de 1999 a 2002.

Quanto à multa em relação ao ano-calendário de 2003, note-se que para esse período não houve lançamento com base no ajuste anual e, portanto, não se cogita de cumulatividade de multas.

Registre, todavia, que legislação superveniente alterou o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 dando novo tratamento à questão. Trata-se a Lei nº 11.488, de 2007. Destaque-se, em especial o inciso II do artigo 44 da nova redação, a saber:

*Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com 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 imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de cinqüenta 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 contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa física.*



*§ 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.”*

Como se vê, para a mesma situação fática: a falta de pagamento do carnê-leão, a nova legislação instituiu penalidade menos severa. É o caso, portanto, de se aplicar a retroatividade benigna a que se refere o art. 106, II do CTN, *verbis*:

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*(...)*

*II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

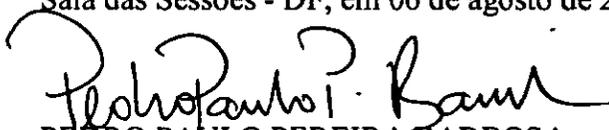
*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.”*

Assim, deve ser mantida a exigência da multa isolada em relação ao ano-calendário de 2003, porém no percentual de 50%.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, da provimento parcial ao recurso para afastar a multa isolada em relação aos anos calendário de 1999 a 2002 e reduzir para 50% o percentual da multa isolada do ano-calendário de 2003.

Sala das Sessões - DF, em 06 de agosto de 2008

  
PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA