



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

**Processo n°** 15215.720050/2012-19  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-002.674 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de maio de 2014  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** CARLOS ALBERTO CUNHA ALVES  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONSTATAÇÃO DE FRAUDE. APLICAÇÃO DO ART. 173, INC. I, DO CTN. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO. Nos casos em que for caracterizado o evidente intuito de fraude, a contagem do prazo de cinco anos para constituição do crédito tributário, conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, em conformidade com o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ainda que, como no caso, tenha havido pagamento parcial antecipado..

CERCEAMENTO DE DEFESA. PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO. O artigo 15 do Decreto 70.235/72 prevê prazo de 30 dias para impugnação do auto de infração, não havendo qualquer relação com o tempo de duração da fiscalização que precedeu a autuação. Tendo sido dado ao contribuinte amplo conhecimento dos fatos que lhes estão sendo imputados, assim como acesso aos autos e prazo legal suficiente para comprovar suas alegações, não há que se falar em cerceamento de defesa. Preliminar afastada.

CERCEAMENTO DE DEFESA. DA PROVA PERICIAL. A apreciação da prova trazida é objeto de convencimento do julgador, não implicando em cerceamento de defesa, tão somente, porque o julgador não acatou os argumentos postos pelo recorrente, não ensejando a diminuição no poder de defesa do mesmo. A perícia somente é necessária quando a matéria exige conhecimento técnico específico.

INTIMAÇÃO EM NOME DO PROCURADOR. Segundo as normas aplicadas no CARF e previstas no artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, as intimações devem ser endereçadas diretamente ao domicílio fiscal do sujeito passivo, não havendo menção de intimação em nome do procurador constituído no processo administrativo.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. Não se verifica quebra de sigilo fiscal, quando todo o procedimento se baseia em documentos apresentados pelo contribuinte.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Descabida a pretensão quando presentes todos os requisitos do artigo 10º do Decreto 70.235/1972, no Auto de Infração.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA. ARTIGO 45 DO RIR/99. Não comprovado por meio de documentação hábil e idônea que os honorários advocatícios foram oferecidos a tributação, mesmo após a devida intimação do contribuinte, resta caracterizada a omissão de rendimentos.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430/1996. Por disposição legal, caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta bancária mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos relativos a essas operações, de forma individualizada. Precedentes.

MULTA QUALIFICADA. Tendo sido comprovada o intuito de fraude pelo contribuinte, correta a qualificação da multa de ofício.

FÉ PÚBLICA - FALTA DE AUTENTICAÇÃO DE DOCUMENTOS. Não se pode descartar um documento que reúna todos os requisitos de prova plena, e muito menos desconstituir essa prova com meros argumentos. Ao contribuinte cabe a prova contundente contra o documento que alega a inidoneidade, apontando elementos que indiquem a ocorrência da falsidade material ou ideológica.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA E MULTA ISOLADA. CUMULAÇÃO. CARNÊ LEÃO. *BIS IN IDEM* E ESPECIFICIDADE. A cumulação da multa de ofício qualificada com a multa isolada, sobre a mesma base de cálculo, acarreta *bis in idem*. Em face do critério de especialidade e do quanto dispõe o art. 112 do CTN, deve prevalecer, com exclusividade, a multa isolada de 50% prevista no art. 44, II, 'a' da Lei nº9.430/96.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA

A partir da vigência da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 2007) é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, independentemente da aplicação, relativamente ao mesmo período, da multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, QUANTO AS PRELIMINARES: Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. QUANTO AO MÉRITO: Por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fábio Brun Goldschmidt (Relator) e Rafael Pandolfo que proviam parcialmente o recurso para afastar a aplicação conjunta das sanções (multa de ofício e isolada), com aplicação exclusiva da multa isolada. Designado para redigir o voto vencedor nessa parte o Conselheiro Antonio Lopo Martinez.

(Assinado Digitalmente)

ANTONIO LOPO MARTINEZ – Presidente em exercício e Redator Designado.

(Assinado Digitalmente)

FABIO BRUN GOLDSCHMIDT - Relator.

EDITADO EM: 31/08/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Lopo Martinez, Marcio de Lacerda Martins, Jimir Doniak Junior, Rafael Pandolfo, Dayse Fernandes Leite, Fabio Brun Goldschmidt

## Relatório

### Processo de fiscalização

Foi intimado o contribuinte por Termo de Início Fiscal (fls. 02 a 05), tendo tomado ciência em 01/03/2011, para apresentar os documentos solicitados, dos exercícios de 2008 a 2010, quais sejam: *1) comprovantes de rendimentos recibos de pessoas jurídicas; 2) comprovantes de rendimentos recebidos de pessoas físicas; 3) livro caixa com respectivos documentos comprobatórios das receitas e despesas nele escrituradas; 4) extratos bancários de sua movimentação financeira (contas correntes e investimentos); 5) certidões do registro de imóveis, referente à venda e aquisição de imóveis, caso o contribuinte tenha efetuado alguma dessas transações nos referidos anos; e 6) documentos hábeis e idôneos comprobatórios das deduções pleiteadas em suas declarações de imposto de renda.*

Em 11/03/2011 o contribuinte protocolou o termo de entrega de documentos (fl. 06 a 74). Em 18/03/2011 a complementação do referido termo (fls. 75 a 154); e em continuidade foi protocolado em 25/03/2011 (fls. 155 a 204); 01/04/2011 (fls. 205 a 206) e 18/04/2011 (fls. 207 a 272) a documentação que julgou necessária para auxiliar a fiscalização.

**Os documentos carreados pelo fiscalizado foram: livro caixa referente ao ano de 2009 (fls. 07 a 25); demonstrativo de apuração do carnê-leão referente ao ano de 2009 (fl.26); recibos de honorários (fls. 27 a 63); resumo das receitas quanto ao exercício de 2010 (fls. 64 a 74); livro caixa referente ao ano de 2007 (fls. 76 a 82); demonstrativo do carnê – leão referente a 2007 (fl. 83); livro caixa referente ao ano de 2008 (84 a 98); demonstrativo de apuração do carnê-leão 2008 (fl.99); recibos de honorários profissionais, referentes aos anos de 2007 e 2008 (fls. 100 a 134); resumos das receitas do**

**exercício de 2008** (fl. 135); **planilha detalhada quanto ao recebimento de honorários do exercício de 2008** (fls. 136 a 142); **resumo de receita referente ao ano de 2009** (fl. 143); **planilha detalhada quanto ao recebimento de honorários do exercício de 2009** (fls. 144 a 154); **comprovantes de pagamento da mensalidade escolar de seu filho; recibos do pagamento do plano de saúde, recibos odontológicos quanto ao implante dentário, informes de rendimento financeiro e extratos bancários da conta corrente junto ao banco Bradesco e recibo de pensão alimentícia** (fls. 156 a 272).

Em 30/03/2011, a fiscalização emitiu novo “Termo de Intimação Fiscal n° 1” – TIAF (fls. 273 a 276), com fito de complementar as informações anteriormente solicitadas ao fiscalizado, postulando: *1) comprovante do resgate de previdência privada, conforme informações constantes em sua declaração de bens e direitos do ano-calendário de 2007; 2) nota fiscal de aquisição do veículo VW/Fox – ano de fabricação 2005/2006; 3) nota fiscal de aquisição do veículo Toyota/Corola, ano de fabricação 2009; 4) extratos das parcelas pagas nos anos-calendário 2007 a 2009 referentes aos veículos acima citados, adquiridos através do contrato de leasing; 5) recibo relativo à venda do veículo FIAT/Stilo, placa HCJ-5615 venda esta ocorrida no ano-calendário de 2008.*

Em resposta ao quanto solicitado, o contribuinte protocolou novo “termo de recebimento de documentos” às fls. 277 a 283. (cópia de extrato referente ao resgate de aplicação (VGBL); cópia da nota fiscal de aquisição do veículo Toyota/Corola e carnê de pagamento referente ao veículo referido).

Simultaneamente, visando checar as informações obtidas através dos documentos até então disponibilizados pelo fiscalizado, a administração tributária emitiu Termos de Intimação Fiscal para todos os contribuintes que informaram em suas respectivas declarações de IR, relativas aos anos-calendário de 2007 a 2009, pagamentos a título de honorários advocatícios ao escritório Gema Advogados Associados, em que o fiscalizado faz parte. Foi requisitada a seguinte relação de documentos: *1) recibos dos valores de honorários advocatícios que pagou, entre 10/01/2006 e 31/12/2009, ao escritório Gema Advogados Associados ou, individualmente, a qualquer um dos advogados Carlos Alberto Cunha Alves, Geraldo Luiz Mageste, Gilson Vitor Campos, Mário de Oliveira Filho e Rogério Vitor Campos; 2) contratos de prestação de serviços advocatícios firmado com o escritório de advocacia ou qualquer dos advogadas relacionados; 3) cópia dos alvarás correspondentes aos processos judiciais relacionados.* As respostas das referidas intimações estão acostadas às fls. 284 a 848

Para fins de dar mais precisão ao procedimento fiscalizatório, buscando subsídios para apurar os efetivos valores recebidos pelo sujeito passivo a título de honorários advocatícios dos anos-calendário 2007, 2008 e 2009, além das intimações feitas aos clientes do escritório Gema Advogados Associados, foram remetidos ofícios endereçados a diversas Varas da Justiça do Estado de Minas Gerais, requisitando cópias de documentos constantes nas reclamações trabalhistas patrocinadas pelo escritório. Em resposta foram acostados ao presente processo administrativo os documentos das fls. 922 a 960.

Concomitantemente às intimações aos clientes do escritório e à JT, devido à apresentação incompleta dos documentos por parte do contribuinte quando da intimação do TIAF n° 1, foi emitido pela fiscalização nova intimação ao administrado, o TIAF n° 2 (fls. 868 a 870) exigindo os extratos bancários das contas mantidas junto à

**CEF. Atendendo a intimação foram apresentados os extratos solicitados conforme o termo de entrega de documentos** protocolado em 20/06/2011 às fls. 871 a 910.

**Em posse dos extratos bancários (Banco Bradesco e Caixa Econômica Federal) o Fisco selecionou todos os créditos de valores iguais ou superiores a R\$ 1.000,00, emitindo em seguida o TIAF n.º 3 (fls. 911 a 917) requerendo do contribuinte a comprovação com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nas operações de créditos ocorridas em suas contas-correntes. Em 08/07/2011, o sujeito passivo apresentou pedido de prorrogação do prazo para atendimento da intimação, sendo deferida, conforme fl. 918.**

Devido à demora quanto ao atendimento à solicitação, com objetivo de cientificar o contribuinte do prosseguimento da ação fiscal em curso, foi emitido o Termo de Continuidade da Ação Fiscal n.º 001 (fls. 919 a 921).

**Após a compilação das informações obtidas através de declarações do imposto de renda de pessoas físicas apresentadas a RFB por clientes do escritório Gema Advogados Associadas (GAA), e, também, de documentos extraídos através de ações trabalhistas existentes na Justiça do Trabalho em Governador Valadares foi emitido o TIAF n.º 4 (fls. 961 a 965). Nessa oportunidade o sujeito passivo foi instado a apresentar planilha demonstrativa, para informar, referente a cada um dos clientes relacionados, os seguintes dados: data do recebimento dos honorários, nome do cliente, total dos honorários recebidos na ação, nome dos advogados participantes da ação e valores dos honorários recebidos por cada um deles.**

Em resposta ao quanto determinado, **o contribuinte em 17/10/2011 (fls. 966 a 1013), apresentou diversos alvarás judiciais e recibos de honorários, porém, não apresentou a planilha demonstrativa solicitada, não discriminando os honorários recebidos das ações trabalhistas constantes dos alvarás judiciais apresentados, conforme havia sido solicitado pela administração-tributária.**

Além disso, **foi acostada aos autos cópia de diversos alvarás judiciais expedidos pela JT relativas ações judiciais movidas pelo escritório GAA, os quais a RFB obteve acesso, cujos reclamantes, em sua maioria, não constavam do rol dos contribuintes que o escritório GAA havia declarado ter recebido.**

**Diante disso, em 07/11/2011, foi emitido o TIAF n.º 5 (fls. 1014 a 1018) intimando o contribuinte a completar com os dados faltantes de uma planilha elaborada pela fiscalização, denominada “Planilha Demonstrativa dos Honorários Recebidos pelos Advogados do Escritório Gema”. Em atendimento, o contribuinte apresentou termo de resposta protocolado em 09/12/2011 (fls. 1019 a 1025).**

**Não convencida pelas informações prestadas pelo contribuinte, a fiscalização tributária lançou o crédito tributário no valor de R\$ 2.516.804,36, conforme o demonstrativo consolidado da fl. 1046, descrito no Auto de Infração de fls. 1.047 a 1.101.**

### **Notificação de Lançamento**

**O contribuinte foi notificado do lançamento (fls.1.047 - 1.101) em 20/03/2012, relativo ao IRPF dos exercícios de 2008, 2009 e 2010, em que foi apurado crédito tributário na monta de R\$ 2.516.804,36, correspondendo a R\$ 891.530,40 de imposto, R\$ 1.330.547,65 de multa de ofício, R\$ 218.976,96 de juros de mora e R\$ 75.749,35 de multa isolada.**

Conforme detalhado pela autoridade lançadora em seu Relatório Fiscal (fls. 1.084 – 1.101), **o procedimento fiscal foi motivado pela requisição formulada pelo Ministério Público Federal, pois haveria sido denunciada a prática reiterada do escritório Gema Advogados Associados (em que o contribuinte faz parte) de registrar recebimentos de honorários por valores inferiores aos efetivamente praticados, em que os sócios do escritório se recusavam a emitir recibos de honorários.**

Verificada a denúncia por meio de Procedimento Fiscal, **o lançamento foi motivado pela constatação de (a) omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, sujeitos a carnê-leão, aplicando-se multas isoladas pela falta de recolhimento do imposto; (b) a constatação de omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, tendo sido aplicada multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre o imposto apurado, e, (c) deduções indevidas de pensão alimentícia e despesa de livro caixa.**

**Confrontados os valores declarados pelo contribuinte em sua declaração de ajuste anual – DAA como recebidos de pessoas físicas, com os documentos obtidos por meio de intimação das pessoas físicas - clientes do escritório - que informaram em suas DAA o pagamento de honorários advocatícios para o sujeito passivo, constatou-se omissão dos valores de R\$ 20.766,96 no ano-calendário 2007, R\$ 55.173,68 em 2008 e R\$ 179.332,31 em 2009.**

Assim, **em vista da falta de recolhimento mensal obrigatório dos valores apurados como recebidos de pessoas físicas no decorrer dos anos-calendário pelo contribuinte, a Fiscalização aplicou multa isolada prevista na legislação tributária, como detalhado no demonstrativo de fls. 1.061/1.063.**

**Quanto à omissão de rendimento devido a depósitos bancários, o contribuinte não comprovou a origem dos recursos utilizados em operações realizadas a crédito das contas bancárias no Bradesco e na Caixa Econômica Federal, pois não atendeu a intimação no sentido de esclarecer a origem dos valores constantes nas suas contas correntes. Por essa razão, foram lançados como omissão de rendimentos por depósitos bancários com origem não comprovada os valores de R\$ 217.010,39, R\$ 982.579,00 e R\$ 1.764.348,97, referente, respectivamente, aos anos calendário 2007, 2008 e 2009, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96.**

**A Fiscalização qualificou a multa de ofício, aplicando-a no percentual de 150%, baseada no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pois considerou que o sujeito passivo sonegou rendimentos à tributação, na medida em que apresentou DAA com montantes recebidos de pessoas físicas por serviços prestados em valores muito aquém dos efetivamente recebidos, e que cometeu fraude, quando emitiu documentos e registrou operações em**

**livro caixa por valores inferiores àqueles efetivamente praticados, conforme detalhado no relatório da fiscalização.**

**Atinente à glosa de dedução indevida de pensão judicial no ano-calendário 2008, (no valor de R\$ 15.867,42), foi aplicada multa de ofício de 75% sobre o imposto apurado, e, à glosa referente à redução indevida das bases de cálculo mensal (carnê-leão) e anual (Declaração de Ajuste Anual) do imposto de renda com dedução de Livro Caixa, foi aplicada multa de ofício de 75% sobre o valor apurado.**

Por fim, **relativamente às despesas de Livro Caixa glosadas, de R\$ 15.867,42, esclareceu a autoridade lançadora que o contribuinte não apresentou comprovantes que justificassem a dedução, ou mesmo escrituração no livro próprio. Quanto às despesas com pensão alimentícia, no valor de R\$ 16.850,00, relatou a autoridade lançadora que o contribuinte apresentou apenas recibo supostamente assinado por sua ex-esposa, porém sem a comprovação de que tal pagamento seria devido ao acordo ou sentença homologados judicialmente.**

Por estas razões, foi lançado o crédito tributário em face do contribuinte.

### **Impugnação**

**Cientificado em 20/03/2012 (fl.1.101) da notificação de lançamento, o contribuinte apresentou tempestivamente a impugnação de fls. 1.106 a 1.153, e aditamento à impugnação (fls. 1.229 a 1.249), em 24/04/2012, também tempestivamente, devido à necessidade de saneamento da documentação apresentada, pois não havia sido acostada a cópia original ou autenticada da procuração. Aduziu em síntese:**

- a) **cerceamento de defesa, sob o argumento de que a administração teria levado 400 dias para lavrar o auto de infração, sendo que o administrado teria apenas 30 dias para impugnar o lançamento.** Sustenta que apesar de legal, seria imoral tal conduta. Diante disso, haveria ocorrido cerceamento de defesa que, embora sutil, seria cristalino;
- b) **infedelidade do conjunto probatório dos documentos verificados pela fiscalização, uma vez que deveriam conter autenticação de fé pública e/ou ser exibidos em seu original,** por tal motivo não seriam idôneos, em vista da imperfeição grafotécnica;
- c) **quebra do sigilo bancário,** que acarretaria a anulação do auto de infração;
- d) **decadência do crédito tributário referente aos meses de janeiro e fevereiro de 2007;**
- e) **no mérito, que o escritório GAA celebrou contrato de prestação de serviços com o Sindicato dos Ferroviários – Sindfer, a favor dos**

**membros da categoria, denominados substituídos, em face da Vale S/A, em que foram movidas ações nos anos de 2004 até 2007 perante a JT, sendo que os valores oriundos dos créditos dos alvarás, devido à procedência das ações, não traduzem remuneração própria do impugnante, pois seriam créditos de terceiros que apenas transitaram por sua conta bancária, sendo que não é todo e qualquer valor recebido a título de alvará judicial que deve ser aplicado a título de honorário advocatício, devido o seu caráter facultativo;**

f) **que para corroborar o alegado seria necessária perícia contábil. Para isso, indicou profissional (perito contábil) e apresentou quesitos a serem respondidos para provar que todos os rendimentos na sua conta seriam rendimentos de terceiros oriundos de crédito judicial, não podendo ser admitida, tão somente, a análise do auditor-fiscal;**

g) **que a movimentação financeira não pode decorrer de rendimento já tributado, o que ocorreu com seus rendimentos próprios e declarados, pois utilizar como base de cálculo todo o valor da movimentação financeira fere o princípio da legalidade, segurança jurídica e locupletamento sem causa;**

h) **pela impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre os débitos de natureza fiscal pela taxa Selic, sendo o correto apenas a aplicação de no máximo 1% ao mês;**

i) **que a multa de ofício a ser aplicada deveria ser limitar ao patamar de 2% ao mês, e sua qualificação em 150%, eleita por conclusão subjetiva da fiscalização que se ancorou em depoimentos esparsos de alguns clientes, revestidos da condição de leigos, descuidados de sua organização documental, não servem de prova pra comprovar a intenção de dolo quanto à sonegação ou fraude, o que foi apenas presumido;**

j) **com relação à multa isolada por falta de recolhimento do carnê-leão, alega a impossibilidade de cumulação com a multa de ofício, devendo essa ser afastada. Colaciona precedentes do CARF;**

k) *in fine*, cita o princípio da capacidade contributiva, alegando que os critérios da fiscalização são decisivos para sua inserção no rol de inadimplentes, o que vai à contramão dos interesses público e governamental.

### **Acórdão de Impugnação**

**A 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, acordou em rejeitar as preliminares e julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, encaminhando para imediata cobrança a parcela sobre a qual não restou o litígio impugnado, qual seja, a parcela de R\$ 4.363,54 e R\$ 4.633,75 de imposto de renda, referentes aos anos-calendário 2008 e 2009, e respectivos acréscimos de ofício de 75% e juros de mora. Disse em síntese:**

a) **quanto à preliminar de decadência, que não assistiria razão ao impugnante, nem mesmo se desconsiderado o dolo, aplicando-se assim a regra constante no art. 150, § 4º, uma vez que o prazo começaria a fluir em**

01/01/2008, findando em 31/12/2012. Diante disso, e como a ciência do auto de infração se deu em 20/03/2012, não haveria motivos para sustentar a decadência do crédito lançado;

b) quanto ao pedido de intimação no endereço do escritório do procurador, também não merecia prosperar, no sentido em que as intimações devem ser efetuadas no endereço eleito pelo sujeito passivo;

c) quanto à ausência de enquadramento legal das penalidades, não merece prosperar tal alegação em virtude de que o enquadramento legal das penalidade encontra-se no Demonstrativo de Multa e juros de Mora de fls. 1.070, parte integrante do Auto de Infração, entregue ao interessado onde é detalhado que a multa de ofício aplicada está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, e os juros de mora no art. 61, § 3º da mesma lei. Dessa maneira, em vista de que foi garantido o acesso ao conteúdo da impugnação, não se vislumbra a existência de vícios a macular o lançamento;

d) referente ao prazo para apresentação de defesa, a legislação estabelece prazo de trinta dias para impugnação, conforme art. 15 do Decreto 70.235/72, sendo incompatível a alegação do autor quanto ao ponto;

e) no que tange a falta de autenticação dos documentos, a alegação é descabida, pois na fase preparatória do lançamento, incluindo-se as cópias dos extratos bancários, gozam de presunção de veracidade, e, portanto, serão apreciadas e analisadas pela autoridade julgadora, uma vez que não foi apontado pelo contribuinte elementos que indicassem eventual descrença ao material apresentado;

f) no que cerca a quebra de sigilo bancário, tem-se que não é o caso dos autos, já que o procedimento fiscal se baseou, por completo, em documentos, exclusivamente, apresentados pelo contribuinte, não tendo a autoridade fiscal se valido de RMF;

g) quanto à capacidade contributiva a autoridade administrativa não pode e nem deve fazer juízo valorativo sobre a conveniência do lançamento, pois o que determina a efetivação do lançamento é a ocorrência do fato gerador, e não a repercussão da exigência no patrimônio do contribuinte;

h) alusivamente ao pedido de perícia contábil, no caso em pauta, não existe qualquer incerteza de ordem técnica que exija a manifestação de profissional capacitado a esclarecê-las, pois a autuação se deu, basicamente, com fundamento na análise de extratos bancários e documentos do fiscalizado e circulação de informações de terceiros.

i) no mérito, quanto à omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, a fiscalização comparou os valores declarados de pessoas físicas com a documentação apresentada pelos contribuintes que informaram em suas declarações de ajuste o pagamento de honorários advocatícios ao interessado, tributandos a diferença, conforme detalhado nas planilhas de fls. 1.073/1.083.

A partir da documentação apresentada, a autoridade relacionou os tomadores

dos serviços (reclamantes), a data de emissão dos recibos apresentados, o número do processo judicial, a parte reclamada e o valor de honorários recebidos pelo sujeito passivo, totalizando, ao final os valores por ele declarados. Ao fim, ao consolidar as informações obtidas, se verificou que houve omissão por parte do contribuinte. Por esse motivo, como os valores em questão correspondem a honorários advocatícios que não foram oferecidos à tributação em declaração de ajuste anual, lançou-se de ofício a título de rendimentos recebidos por pessoas físicas, sujeito ao ajuste anual;

j) quanto à omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários, a autoridade verificou que entre 2007 a 2009, houve movimentação bancária significativamente superior à declarada, o que denunciaria, em princípio, omissão de rendimentos. Tendo em vista que o contribuinte não logrou êxito em demonstrar a origem de tais depósitos, por meio de documentação hábil e idônea, foi mantido na integralidade o lançamento do crédito tributário;

k) concernente à multa de ofício e a aplicação dos juros pela Selic, a legislação permite sua aplicação, não havendo inconstitucionalidade declarada pelo STF. Sendo assim, as normas que amparam suas cobranças continuam válidas não sendo lícito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-las, pois o lançamento é uma atividade plenamente vinculada, nos termos do art. 142, do CTN;

l) relativo à multa qualificada, houve o dolo por parte do autuado, pois apresentou DIRPF com rendimentos provenientes de serviços prestados a pessoas físicas em montante muito aquém dos recebidos, sendo que para comprovar o dolo a fiscalização anexou recibos emitidos pelo escritório de advocacia do impugnante, apresentado por seus clientes, que demonstram o recebimento de valores superiores aos declarados. Também foi verificado na Ação Civil Pública intentada pelo MPT, em que se havia constatado a prática de fornecimento de recibos de honorários em valor inferior aos pagos. Na mesma linha, foi colhido pela RFB depoimentos de clientes do escritório de advocacia relatando as citadas práticas. Assim, foi mantida a qualificação da multa, pois corroborado o intuito de sonegação;

m) por fim, quanto à concomitância da multa isolada com a multa de ofício, tendo em vista que decorrem de situações diversas, não há motivos pela impossibilidade de suas cumulações, devendo a autoridade fiscal aplicá-las, pois previstas em legislação.

### **Recurso Voluntário**

**O recorrente foi notificado do resultado do julgamento de sua impugnação em 12/09/2012 (fl. 1344), tendo interposto recurso voluntário (fls. 1294 a 1335) em 05/10/2013.** Em síntese, foram repisados os argumentos postos em sede de impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Relator FABIO BRUN GOLDSCHMIDT

O recurso é tempestivo e atende a todos os requisitos de admissibilidade.

### Decadência

O recorrente alega a decadência tanto do crédito tributário quanto da multa isolada, por falta de recolhimento do carnê-leão.

Como se sabe, o Imposto de Renda da Pessoa Física, efetivamente, é tributo cujo lançamento se dá por homologação, conforme pressupõe o artigo 150 do CTN.

*“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.”*

Sendo assim, a autoridade fiscal, nos termos do § 4º do referido artigo, goza de cinco anos para efetuar o lançamento do crédito tributário.

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.”*

No que diz respeito ao prazo decadencial para constituição do crédito tributário, o Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 973.733/SC, de 12/08/2009, recurso este representativo da controvérsia (art. 543-C do CPC e da Resolução nº 8/08 do STJ), que “o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre” (grifo nosso):

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL **REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA**. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: **REsp 766.050/PR**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; **AgRg nos EREsp 216.758/SP**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e **EREsp 276.142/SP**, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do *Codex Tributário*, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos atos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Como visto, entendeu o STJ que, para as hipóteses de tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que não houve qualquer antecipação de pagamento, aplica-se o art. 173, I, do CTN. A contrário *sensu*, nos casos em que houver qualquer antecipação de pagamento, a regra a ser aplicada é a do art. 150, § 4º, do CTN, contando-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, que, em relação ao IRPF, ocorre em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

Diante do advento da Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os julgados no âmbito deste Tribunal deverão observar o disposto nas decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria

infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, devido à inclusão do art. 62-A<sup>1</sup>.

Sendo assim, a partir do julgamento do RESP nº 973.733/SC, a orientação por ele dada passou a ser de observância obrigatória também por esse Conselho e apenas confirmou o entendimento que já vinha sendo adotado pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se verifica no julgado abaixo:

*Ementa: DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – TERMO INICIAL – PRAZO – No caso de lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador que, em se tratando de Imposto de Renda Pessoa Física apurado no ajuste anual, considerasse ocorrido em 31 de dezembro do ano calendário. Recurso especial provido. Acórdão: CSRF/0400.586. (Relatora: Maria Helena Cotta Cardozo, Sessão de 19/06/2007, CSRF).*

No mesmo sentido, aplicando a orientação agora pacificada pelo STJ, já vinha assim se manifestando a 1ª Turma da 2ª Câmara:

*Ementa: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 1999 DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543C DO CPC. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4º, DO CTN. O art. 62A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 SC, decidido na sistemática do art. 543C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4o, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações. No presente caso, houve pagamento antecipado na forma de imposto Retido na Fonte e saldo a restituir apurado na declaração de ajuste do exercício de 1999, valor compensado no auto de infração, e não houve a imputação de existência de dolo, fraude ou simulação, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 150, §4o, do CTN, que fixa o marco inicial na ocorrência do fato gerador. Como o fato gerador do imposto de renda é complexo anual, ele só se aperfeiçoa em 31 de dezembro do ano calendário, o que fez com que o prazo decadencial tenha se iniciado em 31/12/1999 e terminado em 31/12/2004. Como a notificação do lançamento se deu apenas em 30/08/2005, o crédito tributário já havia sido fulminado pela decadência. Acórdão 2201-001.859. (Relator Rodrigo Santos Masset Lacombe, Sessão de 16/10/2012, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária).*

No caso dos autos, de acordo com Declaração de Ajuste Anual – DAA relativa ao exercício de 2008 houve antecipação do imposto devido. Assim a regra aplicável no caso seria a do art. 150, § 4º, do CTN. Entretanto, esta regra é excetuada quando reste

---

1 Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, impondo-se, por conseguinte, o emprego da regra geral do art. 173, I, do CTN.

Nesta hipótese, foi verificada a conduta dolosa e fraudulenta por parte do contribuinte que, a fim de obter economia tributária ilícita (evasão fiscal), lançou mão de artifícios como o não fornecimento a seus clientes dos recibos correspondentes aos honorários recebidos, ou, ainda, o fornecimento de recibos com valores inferiores aos efetivamente recebidos. Essa situação vem demonstrada, por exemplo, no depoimento colhido durante a fase fiscalizatória (fl.666/667), bem como a notícia quanto à Ação Civil Pública intentada pelo MPT para verificar a conduta fraudulenta do autuado.

Assim consoante os julgados acima, para fins de verificação de decadência, aplica-se a regra prevista no art. 173, I, do CTN, o qual determina que “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Dessa forma, o prazo quinquenal para que o Fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 2007 (31/12/2007), começou a fluir em 01/01/2009, e somente se extinguiria em 31/12/2013, não havendo motivo para se reconhecer a decadência, pois a ciência do auto de infração ocorreu em 20/03/2012.

Ainda que assim não fosse, mesmo que aplicada a regra do art. 150, §4º, do CTN, não teria ocorrido a decadência, pois o prazo iniciaria em 01/01/2008, findando em 31/12/2012.

Diante do exposto, afasto a preliminar suscitada.

### **Cerceamento de Defesa – Prazo para apresentação de defesa**

O contribuinte pretende a nulidade do lançamento, em vista do alegado cerceamento de defesa, na medida em que a fiscalização teve quase 400 dias pra realizar seu trabalho, ao passo que a ele foi assinalado o prazo legal de apenas 30 dias para preparar sua defesa, diminuído ainda pelos entraves burocráticos para a liberação dos documentos.

O artigo 15 do Decreto 70.235/72 prevê que a impugnação será “formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador **no prazo de trinta dias**, contados da data em que for feita a intimação da exigência”.

Em casos como este, em que é dado ao contribuinte amplo conhecimento dos fatos que lhes estão sendo imputada, assim como acesso aos autos e prazo suficiente para comprovar suas alegações, sendo-lhe garantido o prazo legal para apresentação de impugnação, é cediço o entendimento desse Conselho no sentido de que não há em se falar em cerceamento de defesa em casos como este. Junta-se, por amostragem, o julgado abaixo:

Processo nº 10640.004075/200843  
Recurso nº Voluntário  
Acórdão nº 2202002.278  
– 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
Sessão de 17 de abril de 2013  
Matéria IRPF

Recorrente ALTAMIR DE SOUZA GONÇALVES

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2005

**NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

**Seguidas todas as formalidades legalmente exigidas e lavrado auto de infração claro que não impossibilite a compreensão da infração imputada, não há que se falar em cerceamento de defesa.**

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência é medida excepcional, que deve ser deferida somente quando demonstrada pelo requerente a necessidade, o cabimento e os quesitos necessários a sua realização.

IRPF DEPÓSITOS BANCÁRIOS OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Presume-se a omissão de rendimentos sempre que o titular de conta bancária, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em suas contas de depósito ou de investimento (art. 42 da Lei e. 9.430, de 1996).

EXAÇÃO CONFISCATÓRIA. APLICAÇÃO DE SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2. SÚMULA CARF Nº 4.

Arguição de confisco, inaplicabilidade da Taxa SELIC e demais pontos que demandem a declaração de inconstitucionalidade de dispositivo vigente e válido não cabem a este Conselho. Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Desta forma, afasto a preliminar suscitada.

### **Cerceamento de defesa - Prova Pericial**

Ainda quanto ao cerceamento de defesa, não tem o contribuinte razão em relação à necessidade de realização de prova pericial, vez que durante todo o processo administrativo fiscal foi intimado e notificado de todas as etapas, tendo impugnado e se manifestado diversas vezes, a fim de convencer os julgadores de seus argumentos, inclusive com documentação.

Além do mais, a apreciação da prova trazida é objeto de convencimento do julgador, não implicando em cerceamento de defesa, tão somente, porque o julgador não acatou os argumentos postos pelo recorrente, ou, ainda o indeferimento do requerimento para realização de prova pericial entendendo desnecessária, não ensejando a diminuição no poder de defesa deste.

A prova pericial somente se justifica quando o exame das provas apresentadas não possa ser realizado pelo julgador, em razão da complexidade e da necessidade de conhecimentos técnicos específicos. Caso as provas constantes do processo, ainda que versem sobre matéria especializada, possam ser satisfatoriamente compreendidas, nada justifica a realização de perícia.

Verifica-se no ementário do acórdão da DRJ, o entendimento nesse mesmo sentido. Veja-se:

*PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO. Dever ser indeferido o pedido de perícia quando esse procedimento mostrar-se prescindível para a solução da lide.*

Tendo em vista que o recorrente trouxe documentação probatória suficiente para a análise e deslinde do feito, tenho por concordar com o posicionamento exarado anteriormente no acórdão de impugnação, por não existir matéria de complexidade tamanha que demande a realização de perícia.

Constata-se, por fim, que em vista da necessidade de perícia contábil, poderia o recorrente ter contratado o profissional indicado em impugnação para realizar o trabalho, com fito de demonstrar a veracidade de suas alegações. Todavia, assim não o fez.

Por esse motivo, afasto a preliminar arguida quanto ao cerceamento de defesa.

### **Intimação em nome do procurador**

Registra-se que, segundo as normas aplicadas no CARF e previstas no Decreto nº 70.235/72, as intimações dar-se-ão nas formas estabelecidas no art. 23, II do referido diploma legal, isto é, no domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo. Para aclarar, transcreve-se os termos do artigo mencionado.

#### **Art. 23. Far-se-á a intimação:**

**I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;**

**II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;**

No mesmo sentido já entendeu o CARF, veja-se:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – INTIMAÇÕES NO ESCRITÓRIO DO PROCURADOR – IMPOSSIBILIDADE – As intimações e notificações, no processo administrativo fiscal, devem obedecer às disposições do Decreto nº 70.235/72, devendo ser endereçadas ao domicílio fiscal do sujeito passivo. (Acórdão nº 20180489 – Sessão de 15/08/2007 – Por unanimidade de votos – Rel. Cons. Maurício Taveira e Silva).*

Portanto, já que as intimações devem ser endereçadas diretamente ao domicílio tributário do sujeito passivo, não merece prosperar o pedido do contribuinte no que cerca a intimação em nome do procurador.

### **Fé pública – falta de autenticação de documentos**

O contribuinte impugna de maneira geral todos os documentos carreados nos autos pela fiscalização por não conterem autenticação com fé pública, nos termos do Código de Processo Civil, requerendo a substituição dos mesmos por sua versão no original ou então por fotocópia devidamente autenticada.

Destaca-se que os documentos juntados em fase preparatória do lançamento, como se analisa dos autos, estão devidamente certificados pela fiscalização. Além do mais, para que a documentação pudesse ser rejeitada, seria necessário que o contribuinte apontasse elementos que indicassem a ocorrência da falsidade material ou ideológica, o que não fez, tendo, tão somente, impugnado, de maneira ampla e genérica, a fidedignidade desses.

Por isso, tenho que os documentos trazidos pela fiscalização são idôneos e merecem ser considerados.

No mais, tem-se que a DRJ (fl. 1.264) ao analisar o conjunto probatório verificou que “os documentos em sua grande maioria são originais ou cópias com autenticação de servidor da RFB, podendo ser os documentos comuns confirmados pelos demais componentes do conjunto probatório, não havendo que se falar em nulidade do lançamento ou substituição de documentos”.

Concluo, por isso, que não se pode descartar um documento que reúna todos os requisitos de prova plena, e muito menos desconstituir essa prova com meros argumentos. Ao contribuinte cabe a prova contundente contra o documento público que alega a nulidade.

Diante disso, entendo que não merece prosperar a preliminar defendida.

### **Quebra de sigilo bancário**

Sustenta o recorrente a nulidade do auto de infração pela quebra do sigilo bancário, sem qualquer autorização judicial, porquanto haveria violado o seu direito assegurado por cláusula pétrea da constituição.

Ocorre que, por tudo que consta nos autos, não verifico a quebra de sigilo fiscal, já que todo procedimento fiscal se baseou em documentos apresentados pelo contribuinte, não tendo a autoridade fiscal se valido de requisições de movimentação financeira para outras instituições.

Nos autos, foi o contribuinte que apresentou seus extratos bancários dos anos-calendário 2007, 2008 e 2009 depois de procedidas as tantas intimações fiscais, conforme os documentos de fls. 868 a 910.

Por esta razão, uma vez que não há qualquer fundamento que justifique o pedido do recorrente quanto à nulidade do auto de infração por quebra de sigilo bancário, entendo que não deve prosperar a irresignação.

## **Nulidade do auto de infração por ausência de enquadramento legal das penalidades**

O recorrente pugna pela nulidade do auto de infração, pois entende que não houve o enquadramento legal das infrações, tendo ocorrido, tão somente, o enquadramento legal da penalidade por falta de recolhimento do carnê leão, ocorrendo o descumprimento dos requisitos postos no art. 10 do Decreto 70.235/72.

Analisando os autos, verifico, que ao contrário do alegado, não há qualquer vício formal no auto de infração que macule o lançamento, isto porque, os requisitos do artigo 10<sup>2</sup> do Decreto 70.235/1972 ( quais sejam: *a) a qualificação do autuado; b) o local, a data e a hora da lavratura; c) a descrição do fato; d) a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; e) a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; f) a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula*) foram devidamente cumpridos.

Fato é que no documento “Auto de Infração”, nem todos os artigos e situações que perfazem o enquadramento legal do lançamento encontram-se citados, todavia, no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 1.084 a 1.101) que acompanha o Auto de Infração, vê-se claramente o enquadramento legal das penalidades e as razões pelas quais foi lançado o crédito tributário.

Veja-se, nas páginas 1090 a 1093 do referido relatório, item “II-E) DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA”, em que expressamente vem demonstrado que a glosa se justifica nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, e o item “IV MULTA QUALIFICADA” (fl. 1094), em que suas razões demonstram-se nos arts. 44, inciso I, § 1º da lei 9.430/30 e arts. 71,72 e 73 da Lei 4.502/64.

No mais, salienta-se que na página 1.101 (última folha do relatório), há a certificação dos termos do auto lavrado pela fiscalização. Sendo assim, uma vez que o recorrente foi intimado de todos os atos processuais, tendo, inclusive, impugnado toda a matéria do lançamento, não há motivo para se falar em nulidade do auto de infração por erro formal, pois no caso vertente o conteúdo da impugnação e do recurso voluntário revela que o recorrente possui pleno conhecimento da infração que lhe foi imputada, não havendo quaisquer dúvidas quando à matéria tida como infringida, inexistindo embaraços ao seu exercício de defesa.

## **Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Física**

Como bem se sabe, o art. 45 do Decreto 3.000/99 (RIR/99) determina a tributação dos rendimentos do trabalho não assalariado, tais quais os honorários do livre exercício das profissões de médico, engenheiro, advogado e etc.

---

<sup>2</sup> Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A fim de verificar as informações na DAA do contribuinte, a RFB comparou os valores declarados pelo sujeito passivo como recebido de pessoas físicas, com a documentação apresentada pelos contribuintes que informaram em suas declarações de ajuste anual - DAA- o pagamento de honorários advocatícios ao investigado, tributando a diferença, mediante as planilhas de fls. 1.073/1.083, nos valores de R\$ 20.766,96 no ano-calendário 2007, R\$ 55.173,68 em 2008 e R\$ 179.332,31 em 2009.

Isso se deu devido à constatação do Fisco, após organizar toda documentação proveniente do procedimento de fiscalização, em que se relacionou as informações prestadas pelo contribuinte, clientes e JT, cruzando os dados quanto aos tomadores de serviços (cliente do escritório), datas de emissão dos recibos apresentados, números dos processos judiciais e o valor dos honorários recebidos.

E a manutenção da exação se deve à inércia do contribuinte em comprovar as suas alegações por meio de documentação hábil e idônea. Com efeito, não basta que o recorrente apenas rebata o lançamento, devendo rechaçá-lo de forma coerente por meio de provas que visem demonstrar suas alegações.

Em sendo assim, é cediço o entendimento deste conselho no mesmo sentido:

Processo nº 18471.002645/2003-57  
Recurso nº 159.802 Voluntário  
Matéria IRPF - Ex.: 1999  
Acórdão nº 102-49.078  
Sessão de 28 de maio de 2008  
Recorrente SICÍNIO PARAÍSO NETO  
Recorrida r TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II  
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA Física - IRPF  
Exercício: 1999  
OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. Comprovado que o contribuinte omitiu rendimentos, é cabível a cobrança de ofício do imposto sobre tais rendimentos. Portanto, como os valores em questão correspondem a honorários advocatícios que não foram oferecidos à tributação pelo contribuinte em sua declaração de ajuste anual, infiro pela manutenção do auto de infração também neste ponto.

### **Omissão de Rendimentos - Depósito em Conta Corrente**

No que toca à alegação de omissão de rendimentos em face de depósitos bancários em contas do contribuinte com origem não comprovada, verifica-se que a autuação está respaldada no art. 42, *caput* e §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96, que dispõe que *“caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações”*.

Como se verificou no caso em questão, diante dos extratos bancários fornecidos pelo contribuinte, foram identificados diversos depósitos em montantes

consideráveis (conforme demonstrativo dos créditos em conta corrente de origem não comprovada às fl. 1.078 a 1.083), os quais, contudo, não foram declarados na DIRPF, e, menos ainda, tiveram sua origem comprovada ou justificada.

Em sua defesa, o recorrente sustenta que os depósitos bancários teriam origem nos valores oriundos dos créditos dos alvarás levantados em favor de seus clientes, devido à procedência das ações na JT, sendo que não traduziriam remuneração própria do impugnante, pois seriam créditos de terceiros que apenas transitaram por sua conta bancária. Sustenta que não é todo e qualquer valor recebido a título de alvará judicial que deve ser aplicado considerando honorário advocatício.

Todavia mesmo instado a comprovar a origem dos depósitos, como bem trabalhado na fase de lançamento, conforme o detalhamento no relatório fiscal (1.084/1.101), o contribuinte não apresentou documentos justificáveis a fim de comprovar a origem dos créditos bancários, sendo então aplicada a presunção de omissão de rendimentos. Ainda, reforça-se que o recorrente não trouxe qualquer documento novo quando da impugnação, nem mesmo em recurso voluntário para rechaçar o lançamento.

Dessa forma, como bem sustentado no voto da DRJ (fl. 1.272), “nos termos do art. 42, da Lei 9.430/92, somente, se considera comprovada a origem de recursos dos depósitos, nos casos de alegação de trânsito de recursos de terceiros oriundos de levantamentos judicial, quando o contribuinte lograr demonstrar, por meio de Guias ou Alvarás Judiciais, com datas e valores coincidentes, tratar-se de valores decorrentes de decisão judicial e restar evidenciado nos autos a posterior transferência de numerário para a conta do autor da ação.”

No caso dos autos, a aplicação do art. 42 da Lei 9.430/92 é inquestionável, pois, como já dito pelo Auditor Fiscal e após confirmado pela DRJ, o contribuinte sequer justificou minimamente com documentação hábil e idônea à origem do considerado valor de depósitos realizados na sua conta bancária nos anos-calendários de 2007 a 2009, sendo correta a tributação, como, aliás, vem entendendo essa Turma:

**Processo nº 16004.000110/200918**

**Recurso nº Voluntário**

**Acórdão nº 2202002.331 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**

**Sessão de 19 de junho de 2013**

**Matéria IRPF**

**Recorrente ALFEU CROZATO MOZAQUATRO**

**Recorrida FAZENDA NACIONAL**

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

**Ano calendário: 2003**

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA. ART. 42, LEI N. 9.430/96. LEGITIMIDADE.**

**É legítimo o lançamento de imposto de renda com base em omissão de rendimentos baseada em depósitos bancários sem origem comprovada tendo como fundamento o art. 42 da Lei nº 9.430/96, desde que sejam seguidos todos os procedimentos nela presentes.**

**MULTA QUALIFICADA. DOLO COMPROVADO.**

**É devida a qualificação de omissão de rendimentos quando comprovada omissão dolosa. Considera-se a omissão como dolosa quando a renda for decorrente de esquemas fraudulentos.**

MULTA AGRAVADA. FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÕES.

É inaplicável o agravamento de multa quando o não atendimento a intimação da Fiscalização não inviabilizar o lançamento do tributo.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA.  
INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N 2.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por todos estes motivos, não merece reparos a decisão da DRJ no tocante à tributação dos rendimentos omitidos, apurados a partir de depósito em contas bancárias sem comprovação de origem.

### Multa Qualificada

O recorrente defende que a multa qualificada em 150%, eleita por conclusão subjetiva da fiscalização está ancorada em depoimentos esparsos de alguns clientes, revestidos da condição de leigos, descuidados de sua organização documental, não servem de prova pra comprovar a intenção de dolo quanto à sonegação ou fraude, o que foi apenas presumido.

A multa aplicada está prevista no art. 44<sup>3</sup> da lei nº 9.430/96, em que se estabelece a duplicação da multa que trata do inciso primeiro do artigo (75%), nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, independentemente de outras penalidades administrativas cabíveis.

Os crimes previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, são:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

<sup>3</sup> 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;

**§ 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.**

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Não assiste razão ao recorrente no ponto.

Conforme relata a autoridade lançadora, o sujeito passivo apresentou Declarações de Imposto de Renda com rendimentos proveniente de serviços prestados para pessoas físicas em montantes inferiores dos devidamente recebidos.

Para caracterizar o dolo, foram juntados aos autos os recibos emitidos pelo escritório GAA, apresentados por seus clientes, que demonstram o recebimento de valores superiores aos declarados pelo interessado e escriturados em seu Livro Caixa.

Além do mais, foi verificado que, na Ação Civil Pública contra o sujeito passivo e seus sócios, movida pelo MPT, foi constatada a prática de fornecimento de recibos de honorários em valor inferior aos efetivamente pagos.

Inclusive, há nos autos depoimentos que corroboram com aqui referido, explicitando a prática do escritório quanto à emissão de recibos em valores aquém aos pagos.

Ou seja, resta claro que os recibos emitidos em valores inferiores teriam a finalidade de gerar prejuízo fiscal, sendo indene de dúvidas o intuito de fraude pelo contribuinte, já que tentou reduzir o imposto devido a fim de evitar o seu pagamento, mediante esta prática.

Com base no acima exposto, deve se mantida a multa qualificada de 150% corretamente aplicada no auto de infração e mantida pela DRJ.

### **Conceito de Multa Qualificada e consequências jurídicas concretas**

Segundo o art. 68, §2º da Lei nº4.502/64, “*são circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio*”. O dispositivo, como se vê, vale-se do instituto jurídico-penal da qualificação, o que nos obriga a saber sua conceituação naquela seara.

De Plácido e Silva<sup>4</sup> ao definir qualificação do crime, diz: “*Em sentido todo especial, na terminologia penal, quer exprimir a determinação da qualidade ou da natureza do crime ou da infração, tendo em vista as circunstâncias que o cercam e que se mostram elementos de agravação que lhe modificam a figura, aumentando o grau de pena in abstracto, que lhes deve ser aplicada. A qualificação do crime, assim, resulta das circunstâncias em que o crime foi praticado, circunstâncias estas em que se mostram inscritas no texto legal, onde é configurado*”.

Damásio de Jesus<sup>5</sup> ao conceituar crime qualificado, afirma: “**O crime é qualificado quando o legislador, depois de descrever a figura típica fundamental, agrega circunstâncias que aumentam a pena.**”.

Vê-se, portanto, a presença de dois elementos fundamentais na definição: 1) a definição prévia de uma figura típica fundamental, da qual deriva a forma qualificada; e 2) a agregação de elementos de agravação que impica aumento do grau de pena.

<sup>4</sup> SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro, Forense, 1993. 4v., p.3.

<sup>5</sup> JESUS, Damásio de. Direito penal, volume I: parte geral, ed., 32ª, São Paulo: Saraiva, 2011. p. 246.

Daí dizer que a qualificação do crime é um tipo derivado<sup>6</sup>, já que para ser aplicado depende, obrigatoriamente, da existência de uma figura típica básica, da qual depende e sem a qual não pode existir. Luiz Flávio Gomes, a respeito do conceito de tipo derivado, diz: “O tipo derivado é aquele que tem conexão com o fundamental e cumpre a função de especificar peculiaridades não previstas no tipo básico.”

Como bem conclui o autor ***“sua característica marcante é não possuir autonomia típica, pois seus dados típicos não são completos, havendo sempre uma relação de dependência.”***<sup>7</sup>

No caso dos crimes qualificados não há que se falar na formação de novo tipo, pois esse não subsiste sem a aplicação do enunciado base (tipo base). O que há são elementos acidentais que alteram/agravam o tipo fundamental.

A situação fica mais clara ao se analisar os tipos ‘homicídio simples’ e ‘homicídio qualificado’:

*“Homicídio simples*

*Art. 121. Matar alguém:*

*Pena - reclusão, de seis a vinte anos.*

*Caso de diminuição de pena*

*§ 1º Se o agente comete o crime impelido por motivo de relevante valor social ou moral, ou sob o domínio de violenta emoção, logo em seguida a injusta provocação da vítima, o juiz pode reduzir a pena de um sexto a um terço.*

*Homicídio qualificado*

*§ 2º Se o homicídio é cometido:*

*I - mediante paga ou promessa de recompensa, ou por outro motivo torpe;*

*II - por motivo fútil;*

*III - com emprego de veneno, fogo, explosivo, asfixia, tortura ou outro meio insidioso ou cruel, ou de que possa resultar perigo comum;*

*IV - à traição, de emboscada, ou mediante dissimulação ou outro recurso que dificulte ou torne impossível a defesa do ofendido;*

*V - para assegurar a execução, a ocultação, a impunidade ou vantagem de outro crime:*

*Pena - reclusão, de doze a trinta anos.”*

Vê-se que em ambos os casos a conduta matar alguém está presente, sendo que na forma qualificada o que há é a agregação de elementos que tornam o tipo “matar alguém” ainda mais reprovável socialmente, como a circunstância de o crime ser cometido por motivo fútil.

<sup>6</sup>Luiz Flávio Gomes, a respeito do conceito de tipo derivado, diz: “O tipo derivado é aquele que tem conexão com o fundamental e cumpre a função de especificar peculiaridades não previstas no tipo básico. Sua característica marcante é não possuir autonomia típica, pois seus dados típicos não são completos, havendo sempre uma relação de dependência.” Disponível em: < <http://atualidadesdodireito.com.br/lfg/2011/08/25/o-que-se-entende-por-tipo-derivado/>>. Acesso em: 09/05/2014.

<sup>7</sup> Disponível em: < <http://atualidadesdodireito.com.br/lfg/2011/08/25/o-que-se-entende-por-tipo-derivado/>>.

A relação de dependência da qualificação frente ao enunciado base, fica mais evidente quando se pensa, por exemplo, num caso de revogação. Como o crime de homicídio qualificado é tipo derivado do crime de homicídio simples (tipo base), se revogado o tipo base (homicídio simples), o derivado (homicídio qualificado) não subsistiria, tendo em vista sua interdependência.

Diferentemente, no entanto, se compararmos com o crime de infanticídio, veremos tratar-se de tipo autônomo, já que por denotar uma mensagem deontica completa (hipótese/consequência), não tem sua subsistência vinculada à existência do crime de homicídio. Veja-se: “*Matar, sob a influência do estado puerperal, o próprio filho, durante o parto ou logo após*”. (Art. 123, do CP). Descreve-se aqui o fato típico e a sanção que lhe é correspondente, de forma autônoma e independente.

Essas noções conceituais de qualificação *versus* a autonomia típica, são deveras úteis ao direito tributário sancionador para sabermos se a qualificação prevista no art. 71, 72 e 73 é capaz de subsistir sem suporte no tipo base que lhe dá suporte, no caso o art. 44 da Lei nº9.430/96.

Se da leitura do mesmo defluir uma mensagem deontica completa estará claro que não se tratará de mera qualificação senão que de tipo autônomo próprio e independente. Se, todavia, o enunciado não puder subsistir sem a vinculação ao enunciado base, então estará comprovada a relação de dependência pela qual se caracterizam as formas qualificadas, ou seja, sempre que o segundo enunciado denotar um *plus* em relação à forma básica de infração estar-se-á diante de uma qualificação propriamente dita, mas veja-se, não há *plus* sem um núcleo ao qual o mesmo se some.

O caso faz lembrar a obra de Lewis Carroll, que a par das suas qualidades de escritor, era reconhecido também como matemático, tendo aplicado na obra “Alice no País das Maravilhas” algumas riquíssimas metáforas cujo alcance até hoje se debate. Diz o autor:

*“Tome mais chá, disse a Lebre de Março, muito séria. Ainda não tomei nenhum, respondeu Alice em tom ofendido, portanto não posso tomar mais. Quer dizer que não pode tomar menos, disse o Chapeleiro. É muito fácil tomar mais do que nenhum.”*

É exatamente esse o caso de que se está a tratar. A leitura do art. 72 da Lei nº4502/64 é destituída de qualquer significado deontico completo capaz de solucionar o caso em exame. Da sua leitura apenas se tem que: “*Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento*”.

No caso dos autos foi aplicada a multa do § 1º do art. 42, que assim dispõe: “*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.*”

Bem se vê que, isolando o dispositivo do art.72, não chegamos a *dever-ser* algum. Para que tenhamos um comando completo é imprescindível a conjugação deste enunciado com o tipo base, previsto no inciso I do art. 44 da Lei nº9.430/96 que preceitua: “*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.”*

**Daí dizer que o inciso I, do artigo 44, multa de ofício, é o tipo base da multa qualificada (tipo derivado).**

No mesmo sentido do exemplo dado com o homicídio simples e qualificado, caso houvesse a revogação da multa de ofício, a qualificada não subsistiria, uma vez que não possui autonomia própria e depende da ocorrência dos fatos ensejadores da multa de ofício para a sua aplicação.

Diferente, no entanto, é o caso da multa exigida isoladamente que, no art. 44, II, ‘a’ da Lei nº9.430/96 está assim disposta: *“Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: 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 efetuada, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física”*, denotando uma mensagem deontica completa, em vista da sua tipologia própria.

Ou seja, a supressão da multa base leva necessariamente à supressão de sua qualificação.

**Essa afirmação é de suma importância, já que este Conselho tem reiteradamente entendido pela impossibilidade de cumulação da multa isolada acima referida com a multa de ofício, em reiteradas decisões que aludem à ocorrência de *bis in idem* proibido, com o conseqüente expurgo de uma das sanções impostas.**

**O debate passa, então, por determinar-se qual das duas multas subsistirá, se a de 50% ou a de 75%.**

Dito isso, passamos a analisar o *bis in idem*, contrastando as duas sanções básicas de que estamos tratando, a isolada 50 e a de ofício 75%, ressaltando que a circunstância da multa de ofício ter sido qualificada para 150% é absolutamente irrelevante para a presente análise, pelas razões expostas.

### **Cumulatividade das Multas Isoladas e de Ofício Qualificada**

Relativamente às sanções aplicadas, vê-se que a autoridade coatora entendeu por cumular a multa de 150% prevista na Lei 9.430/96, no art. 44, § 1º para as hipóteses de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, com a multa de 50%, prevista no inciso II, “a” do mesmo artigo, para as hipóteses de falta de recolhimento de carnê-leão.

Para que não parem dúvidas quanto à cumulatividade das multas qualificada e isolada, destaco que após o cotejo da documentação ‘Demonstrativo de Multa Exigida Imposto de Renda Pessoa Física Falta de Recolhimento do Carnê Leão’ (fls.1061/1063), ‘Demonstrativo de Apuração dos Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas’ (fls.1073/1076) e

do 'Demonstrativo de Apuração Detalhado Imposto de Renda Pessoa Física' (fls.1065/1067) verifiquei que houve, de fato, cumulatividade entre as multas referidas.

Essa cumulatividade, todavia, deu-se tão somente na infração omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas.

O referido pode ser constatado, por amostragem, nos 3 anos-calendário autuados, conforme segue.

(i) o valor R\$ 1.783,17 apurado como omissão de recebimento de pessoa física no ano-calendário de **2007** (fl. 1073), consta tanto no 'Demonstrativo de Multa Exigida IRPF Falta de Recolhimento do Carnê Leão' (fl. 1061) quanto no 'Demonstrativo de Apuração Detalhado IRPF' (fl. 1064), donde se vê que integrou a base de cálculo tanto da multa isolada, quanto da multa de ofício qualificada;

(ii) o mesmo se diga do valor R\$ 1.825,00, do ano-calendário de **2008** (fl. 1074), que consta tanto no 'Demonstrativo de Multa Exigida IRPF Falta de Recolhimento do Carnê Leão' (fl. 1062) quanto no 'Demonstrativo de Apuração Detalhado IRPF' (fl. 1065), integrando a base de cálculo da multa isolada e da de ofício qualificada;

(iii) finalmente, o valor R\$ 6.130,00 apurado no ano-calendário de **2009** (fl. 1075), consta no 'Demonstrativo de Multa Exigida IRPF Falta de Recolhimento do Carnê Leão' (fl. 1063) quanto no 'Demonstrativo de Apuração Detalhado IRPF' (fl. 1066), integrando a base de cálculo da multa isolada e de ofício qualificada.

Não queremos dizer com isso que as bases de cálculos são idênticas, já que a multa isolada é calculada sobre o imposto devido a título de antecipação mensal, e a multa qualificada tem como base o imposto devido apurado na infração 'omissão de rendimento' (sujeito a ajuste anual). O que há claramente é uma relação de continência, já que faticamente a parcela a ser considerada como critério para o cálculo de uma das multas está contida na base de cálculo da outra. Isto é, mesmo que as bases de cálculo não sejam idênticas, é nítida a incidência das multas qualificada e isolada sobre as mesmas PARCELAS.

Exemplificando a situação, veja-se o quadro abaixo, em que se analisando, por amostragem, o ano-calendário de 2007, constata-se o acima referido:

**ANTECIPAÇÃO MENSAL DEVIDA A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO**

Antecipação Devida no Mês de Março de 2007 (ano-calendário de 2007)

[R\$ 1.783,17 (omissão apurada de valor recebido de pessoa física) \* 15% (alíquota do IR)] - R\$ 197,05 (parcela a deduzir referente ao ano-calendário 2007) = R\$ 70,43 (imposto devido)

Multa Isolada

R\$ 70,43 (imposto) \* 50% (alíquota da multa isolada) = R\$ 35,22 (valor devido a título de multa)

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS APURADAS NO ANO-CALENDÁRIO 2007 – APURAÇÃO VERIFICADA NO AJUSTE ANUAL (OMISSÃO DE RENDIMENTOS DECORRENTES DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS E DE RECEBIMENTOS DE PESSOAS FÍSICAS)**

[R\$ 227.777,35<sup>1</sup> (infrações apuradas no ano-calendário 2007) \* 27,5% (alíquota do IR)] - R\$ 6.302,32 (parcela a deduzir) = R\$ 78.799,19 (tributo devido sem considerar o valor do imposto já pago) - R\$ 16.140,41 (imposto declarado e pago) = R\$ 62.638,77 (Imposto devido)

Multa Qualificada

R\$ 62.638,77 (imposto) \* 150% (alíquota da multa qualificada) = R\$ 93.958,16 (valor devido a título de multa)

**OBS: O valor que serviu de base para apurar a multa isolada está contido na base de cálculo que serviu para apurar a multa qualificada. Daí dizer que há nítido *bis in idem*, pois há incidência de duas multas sobre parcela idêntica.**

<sup>1</sup> No demonstrativo de apuração do IRPF, ano-calendário 2007 (fl. 1055), mês de março, a omissão considerada corresponde a R\$ 30.028,49, dos quais R\$ 28.245,33 são relativos a depósitos bancários de origem não comprovada no mesmo mês (fl. 1050) e R\$ 1.783,17 (fl. 1049) são referentes à omissão de rendimento recebidos de pessoa física (referido no quadro ao lado), razão pela se afirma que as multas incidem sobre parcelas idênticas.

Assim procedendo, contudo, a fiscalização incidiu em ofensa à proibição de *bis in idem*, como já decidiu reiteradas vezes este Conselho.

**Endossamos tais decisões quanto à incidência da regra interditiva de bis. No entanto, parece-nos que a consequência de sua aplicação não seja a manutenção da multa de ofício (de 75%, qualificada para 150%), senão que a manutenção da multa de 50%, relativa ao carnê-leão, como passamos a expor.**

**Desde já salientamos, contudo, que estamos excluindo unicamente a dualidade de multas NA PARTE EM QUE SE SOBREPÕE, mantendo a aplicação tanto da multa de ofício qualificada, quanto da multa isolada nas demais hipóteses em que tal fato não se verifica.**

Só houve sobreposição da aplicação de multa isolada e qualificada na omissão de rendimento recebido de pessoa física. Nos demais casos de omissão de rendimento decorrente de depósitos bancários sem origem comprovada, a multa aplicada foi exclusivamente a de 150%.

Destaca-se que nas hipóteses em que não houve omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, por haver sido declarado (em livro caixa e DAA) o montante devido a título de carnê-leão, a multa aplicada foi exclusivamente a isolada, conforme a tabela de fl. 1073. Veja-se também os demonstrativos de multa exigida isoladamente de fl. 1061 onde se verifica, por exemplo, que no mês de fevereiro a base de cálculo declarada foi de R\$ 5.000,00 sendo que não foram consideradas infrações (omissões).

Ou seja, mantemos a de ofício qualificada em todas essas demais hipóteses de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física.

Voltando ao tema da eleição da multa a prevalecer em caso de sobreposição, pedimos licença para expor nossas premissas teóricas.

Como se sabe, o princípio “non bis in idem” proíbe a imposição de duplo sancionamento de um único e mesmo fato, **o que obriga o hermeneuta a, diante da duplicidade de comandos normativos impositivos de sanção, eleger aquela aplicável, excluindo a aplicação da(s) outra(s) eventualmente previstas na legislação e cuja aplicação simultânea conduziria a uma dupla punição.**

Justamente para solucionar tal sorte de situação (em que um determinado fato se subsume ao tipo de duas previsões legais sancionatórias distintas, em tese igualmente aplicáveis), é que foram concebidas as teorias do concurso aparente de normas e do concurso formal de crimes, ambos mecanismos a serviço da proibição de *bis in idem*<sup>8</sup> paulatinamente integrados ao Direito Penal interno de diversos países.

A primeira teoria (do concurso aparente de normas) está voltada a resolver a questão da múltipla tipificação e sancionamento de uma única e mesma ação, mediante o emprego de técnicas hermenêuticas (de especialidade, subsidiariedade, consunção e alternatividade) excludentes da superposição; já a segunda teoria (do concurso formal de crimes) está voltada à proporcionalização do cúmulo de punições aplicáveis nos casos em que uma única ação resulte em vários resultados delituosos, de forma a evitar o excesso punitivo.

A inegável importância histórica dessas duas concepções está em assentar – positivamente – a noção de que o sistema jurídico é ordenado, coordenado e harmônico. Ordenado, porque disposto de forma organizada; coordenado, porque concatenado e interligado; e harmônico, porque combina seus elementos de forma a produzir a concórdia e a ausência de conflitos.<sup>9</sup> Por isso se entende que o conflito de normas é *sempre* aparente (com o afastamento de uma das normas em conflito) e que nenhuma ação será punida em montante irrazoável (ainda que tenha redundado em diversos resultados criminosos independentes). Assim, não se admite que as desinteligências do sistema possam resultar consequências prejudiciais ao indivíduo, firmando-se a consciência da necessidade de outorga de *coerência interna*.

Como anota Nieto em seu excelente *Derecho Administrativo Sancionador*, a teoria do concurso de leis aborda a situação em que duas leis tipificam e sancionam uma mesma ação. Certo é que, em um plano abstrato, poder-se-ia pensar que, havendo duas normas tipificadoras válidas, haveria que se aplicar ambas, já que a mesma ação constitui dois ou mais delitos. Porém, é mais lógico supor que a duplicidade normativa sancionadora seja

<sup>8</sup> NIETO, A. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2 ed.. Madrid: Tecnos, 1994, p. 517.

<sup>9</sup> “El sistema supone una ordenada relación entre cosas o entre las partes de un todo, relación que permite que el conjunto así formado contribuya a determinado objeto o función. Se trata, pues, de una coordinación interna que se refiere a la situación de las partes en el sistema, y que cuando se refiere a elementos de la vida jurídica — normas, principios, actos— muestra la existencia de amplios grupos o categorías polarizados en torno a funciones de tipo bastante general. De ahí que en la exposición de las disciplinas el prurito sistematizador no deba llevar a los autores —como con harta frecuencia ocurre— a la aberración que consiste en sustituir el sistema interno y real de las cosas por un sistema externo y artificial, con lo que sólo consiguen mostrar un ingenio estéril y llenar de confusión la mente de los lectores menos avisados. El esfuerzo sistematizador debe, por el contrario, afanarse por «descubrir» esa coordinación interna, que constituye un ingrediente inexcusable de la vida jurídica, poniéndola de manifiesto en sus líneas fundamentales, sin minimizarla confundiéndola con rígidas y prolijas clasificaciones de elementos accesorios o secundarios, que muchas veces ocultan, con su inevitable fárrago, la arquitectura de la disciplina.” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. Madrid : Instituto de Estudios Políticos, 1962, v. 2, p. 222)

consequência da incoerência ou descoordenação da legislação que agrava sem fundamento a posição do autor/acusado e, em qualquer caso, a mentalidade moderna rechaça esse critério/resultado. É precisamente a proibição de *bis in idem* que permite bloquear a superposição de sanções que se considera injusta, operando, definitivamente, como uma válvula de segurança ou mecanismo corretor de deficiências normativas.<sup>10</sup>

O emprego desses postulados exegéticos no contexto do Direito Sancionador Tributário encontra amparo no Código Tributário, art. 108, que permite o uso da analogia e dos princípios de Direito Público, na ausência de disposição expressa sobre o tema na legislação tributária.<sup>11 12 13</sup> Da mesma forma, tratando-se de princípios que objetivam garantir observância à proibição de *bis in idem* e, assim, tem por escopo proteger o acusado, relativamente à capitulação legal da infração, a natureza da penalidade aplicável e sua graduação, a observância desses postulados é até mesmo um imperativo em face do que preceitua o art. 112 do CTN.<sup>14 15</sup>

De fato, não há regra expressa atinente ao concurso ideal no contexto do Direito Tributário Sancionador Brasileiro; não se trata, também, de analogia que implica

<sup>10</sup> Nas palavras do autor, “La teoría del concurso de leyes aborda una situación en la que dos leyes tipifican y sancionan una misma acción. Ciertamente es, desde luego, que en un plano abstracto podría pensarse que, puesto que hay dos normas tipificadoras válidas, habría que aplicar ambas, ya que la misma acción constituye dos o más delitos; pero es más lógico suponer que, de ordinario, la duplicidad normativa sancionadora es consecuencia de una incoherencia o descoordinación de la legislación que agrava sin fundamento la posición del autor y, en cualquier caso, la mentalidad moderna rechaza este criterio. Pues bien, es cabalmente la regla de non bis la que permite bloquear la superposición de sanciones que se considera injusta, operando en definitiva como una válvula de seguridad o mecanismo corrector de deficiencias normativas.” Ob. cit., p. 517.

<sup>11</sup> Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

<sup>12</sup> “Na mesma seção em que pretendeu cuidar da interpretação, o Código Tributário Nacional edita preceito sobre a integração da legislação tributária, ao dispor, no art. 108, que, na ausência de disposição expressa, o aplicador da lei tributária deve utilizar, sucessivamente, na ordem indicada: a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público, e a equidade.

Trata-se de preceito que busca orientar o aplicador da lei (não só a ‘autoridade competente’, como registra o texto, mas qualquer pessoa a quem incumba identificar o direito aplicável a determinada situação) sobre como proceder diante da lacuna da lei (‘ausência de disposição expressa’), quando, é óbvio, a situação demandar uma solução legal.

Não cremos que assista razão a Aliomar Baleeiro quando afirma que ‘o dispositivo se refere à autoridade administrativa, parecendo alcançar só os agentes do Fisco’. Não obstante a literalidade do artigo, não faria sentido que o Fisco estivesse adstrito a aplicar a lei de uma maneira, e o contribuinte ou o juiz devesse (ou pudesse) aplicá-la de modo diverso. Assim, há de se interpretar o preceito indo além de sua literalidade, vendo nele uma norma dirigida a qualquer pessoa a quem incumba interpretar e aplicar a lei.” (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 236)

<sup>13</sup> “Ademais, lembra Ricardo Lobo Torres que a enumeração do art. 108 não é taxativa, lembrando que a plenitude da ordem jurídica é buscada também com os argumentos a contrario sensu e a fortiori, e com os princípios gerais de direito (não apenas com os de direito tributário ou direito público, referidos no dispositivo).” (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 237)

<sup>14</sup> Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

<sup>15</sup> As normas da cabeça do art. 112, e seus vários incisos, são na verdade meramente explicitantes do que se haveria de entender, mesmo sem elas, em face da Teoria Geral do Direito e dos princípios em que se inspira o direito punitivo.” (MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito

dispensar o pagamento de tributo devido (uma vez que de tributo não se trata, senão que de multa - o seu oposto conceitual), o que impediria o recurso analógico nos termos do § 1º e do *caput* do art. 108. Ao contrário, por meio dos critérios interpretativos acima referidos, permite-se que o intérprete possa, em perfeita sintonia com a “interpretação mais favorável”, recusar a aplicação de uma segunda ou terceira norma destinada a punir o mesmo fato, evitando-se, assim, a ocorrência de *bis in idem* proibido. Não se trata, portanto, de declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de determinada sanção, senão que de integrar<sup>16</sup> a legislação de forma racional, de modo a suprir eventuais colisões que coloquem em risco a harmonia do sistema pelo conflito entre dispositivos que, aparentemente, sobrepõem-se.<sup>17</sup>

Como já decidiu o Tribunal Supremo espanhol, a aplicação de uma só norma não necessita sequer de uma previsão expressa “puesto que resulta de la naturaleza misma de las cosas y del principio siempre latente en el derecho punitivo de *non bis in idem*, al que repugna castigar dos veces los actos que por estar en la misma línea de ataque al bien jurídico protegido se refunden en la acción culminante y de más entidad penal”<sup>18</sup>. Em definitivo, Nieto anota, referindo-se aos critérios de especialidade, especialidade e alternatividade, que “a mi juicio, estos tres criterios valen también para el Derecho Administrativo Sancionador cuando se trata de un concurso de normas intraordinamental, es decir, cuando son dos leyes del Ordenamiento jurídico administrativo”.<sup>19</sup>

No caso ora em julgamento, importa atentarmos para o princípio da especialidade.

Segundo o princípio da especialidade, a norma especial afasta a aplicação da norma geral. Trata-se de regra secular de hermêutica, expressa nos brocardos latinos “*lex specialis derogat generali*”, “*semper specialia generalibus insunt*”, “*generi per speciem derogantur*”. A existência de uma nota adicional que delimite com maior grau de precisão a conduta, assim, torna determinada norma mais identificada com o caso concreto, dando por isso preferência à sua aplicação. Embora ambas - norma geral e norma especial - se subsumam ao caso, entende-se que há maior relação de pertinência entre fato e suposto na norma especial, do que se infere sua prevalência no aparente conflito.

<sup>16</sup> A ausência de disposição expressa, que enseja a busca pela norma aplicável às situações não reguladas expressamente constitui problema de integração, como demonstra Berliri: “El problema de la interpretación de la ley consiste en determinar lo que el legislador ha querido y lo que ha dicho a través de una determinada norma legal, es decir, en delimitar los casos regulados expresamente con esa determinada disposición. Por tanto, es un problema que presupone la existencia de una determinada norma: la que ha de ser interpretada. Por el contrario, el problema de la integración de la ley consiste en buscar qué norma debe aplicarse a un caso que el legislador no ha regulado expresamente, lo cual supone, en consecuencia, la falta de una específica norma jurídica, una laguna de la ley que debe ser integrada, por lo cual, y con razón, se habla también de descubrimiento integrativo de normas (MESSINEO). Y como este problema, al menos en nuestro Derecho, se resuelve sobre la base de la analogía, o lo que es lo mismo, aplicando al caso no previsto la norma dictada para el caso con el que aquél presenta mayor afinidad, se designa también como el problema de la aplicación analógica de la ley, o también, sobre todo en el pasado, de la interpretación analógica, expresión ésta manifiestamente impropia, toda vez que induce a confundir el problema de la interpretación con el de la integración, que son netamente distintos y, en cierto sentido, totalmente antitéticos.” (BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. v.1 p. 91)

<sup>17</sup> Ainda assim, convém referir que na visão de muitos doutrinadores, dentre os quais Alberto Xavier, também a Administração está obrigada a reconhecer a inconstitucionalidade de um ato legal, já que ela não deve obediência à lei, senão que, na dicção de Hauriou, ao “bloco legal”, dentro do qual se insere a Constituição, com sua supremacia hierárquica: “Logo – e a conclusão parece impor-se com inevitabilidade silogística – se a Administração Pública deve obediência ao ‘bloco de legalidade’, do qual a Constituição é o vértice supremo, essa mesma Administração estaria desrespeitando tal bloco se aplicasse, por sua livre e espontânea iniciativa, uma lei inconstitucional.” (XAVIER, Alberto. *Principios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 96)

<sup>18</sup> STS de 21 de junho de 1976 (Sala 2ª; Ar. 3120)

<sup>19</sup> Ob. cit., p. 518

Exemplo dessa situação é citado pela doutrina na comparação dos crimes de homicídio e infanticídio.

O art. 121 do Código Penal brasileiro, assim prevê o crime de homicídio:

Homicídio simples  
Art 121. Matar alguém:  
Pena - reclusão, de seis a vinte anos.

O crime de infanticídio, a seu turno, é descrito no art. 123:

Infanticídio  
Art. 123 - Matar, sob a influência do estado puerperal, o próprio filho, durante o parto ou logo após:  
Pena - detenção, de dois a seis anos.

O homicídio, portanto, ocorre quando o agente produz a morte de um homem. No infanticídio por sua vez, ainda que também se trate de matar alguém, determinadas elementares presentes no tipo penal do art. 123 do Código Penal brasileiro fazem com que, se presentes, o fato deixe de se amoldar ao art. 121 do mesmo diploma para se subsumir naquele outro tipo, que precisamente contempla matar o próprio filho, sob a influência do estado puerperal. Veja-se que se uma parturiente, ao dar à luz seu filho, sem qualquer perturbação psíquica originária de sua especial condição, desejar, pura e simplesmente, causar-lhe a morte, responderá pelo crime de homicídio. Mas, se durante o parto ou logo após, sob a influência do estado puerperal, causar a morte do próprio filho, já não mais responderá pela infração a título de homicídio, mas sim por infanticídio, uma vez que as elementares contidas nesta última figura delitiva a tornam especial em relação ao homicídio.<sup>20</sup>

Diz-se, assim, que uma norma penal incriminadora é especial em relação a outra, geral, quando possui em sua definição legal todos os elementos típicos desta, e mais alguns, de natureza objetiva ou subjetiva, denominados especializantes, apresentando, por isso, um *minus* ou um *plus* de severidade. “Afasta-se, desta forma, o *bis in idem*, pois o comportamento do sujeito só é enquadrado na norma incriminadora especial, embora também descrito na geral.(...) O tipo fundamental é excluído pelo *qualificado* ou *privilegiado*, que deriva daquele.”<sup>21 22</sup>

Como ressalta García ALBERO, “desde un punto de vista lógico, la relación subyacente es la de inclusión o subordinación”.<sup>23</sup> Na letra desse autor, “la relación de especialidad se decide fácilmente con el auxilio de la técnica de sustracción (substraktionstechnik). Se trata de formular un juicio hipotético negativo, en el que se suprime mentalmente la existencia del delito específico. Cuando suceda entonces que todo hecho sin

<sup>20</sup> GRECO, Rogério. Ob.cit., p. 30

<sup>21</sup> JESUS, Damasio de. Direito Penal. São Paulo: Saraiva, 19ª ed., 1995, p. 95.

<sup>22</sup> Outro exemplo de especialidade seria, v.g., o latrocínio, que é especial em relação ao homicídio qualificado pela conexão teleológica (art. 121, §2º, V ). Isto porque, enquanto um dos crimes alude ao cometimento de homicídio “para assegurar a execução de outro crime”, genericamente, o tipo do latrocínio especialmente prevê, no art. 157, §3º, o crime de morte com o específico fim de subtrair.

<sup>23</sup> GARCÍA ALBERO, Ramón. *Non Bis in Idem Material y Concurso de Leyes Penales*. Barcelona: Cedecs, 1995,

excepción de los allí contemplados es susceptible de ser calificado con arreglo al precepto general, ha de afirmarse la relación de especialidad.”<sup>24</sup>

No contexto do Direito Sancionador Tributário, a especialidade constitui um dos métodos mais eficazes de assegurar o desempenho da proibição de *bis in idem*, relativamente às inúmeras sanções pecuniárias existentes (embora pouco ou nada utilizado nesse campo, no Brasil), cujos enunciados, frequentemente, superpõem-se a partir da descrição de uma mesma e única conduta, com maior ou menor grau de especificidade.

É exatamente o caso em comento.

Aqui se tem um comando geral, que preceitua, em síntese que, dada a inadimplência de tributo, deve ser o pagamento de multa no patamar de 75%.

E outro comando especial, que preceitua, em síntese que, dada a inadimplência de (i) imposto de renda de pessoa física (ii) sujeito a recolhimento de carnê-leão, deve ser o pagamento de multa no patamar de 50%.

Como bem se vê, há no segundo comando dois elementos especializantes, que, a par de conterem todo o conteúdo da norma geral, tratam a particular conduta a que se dirigem com maior grau de especificidade em relação ao comando geral.

A especificidade da multa isolada fica mais clara quando se analisa a exposição de motivos da MPv nº 351, 2007, convertida em Lei – nº 11.488/2007 que assim dispõe:

*8. A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, **tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa**, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.*

Vê-se claramente que o propósito do legislador foi beneficiar o contribuinte que incorresse nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, aplicando-se a multa isolada de 50%, ao invés da de 75% ou de 150% prevista na antiga redação.

O trecho acima também evidencia que jamais se pretendeu entender a multa atinente ao não recolhimento de carnê-leão e a multa de ofício como sanções tipificadoras de condutas distintas (hipótese de concurso material), ou ainda de uma única conduta geradora de mais de uma consequência delitiva (hipótese de concurso formal). O legislador evidencia - e nos outorga elemento definitivo na interpretação do tema – que buscou a aplicação de apenas uma sanção e, mais do que isso, pretendeu PRIVILEGIAR o réu em questão, outorgando-lhe tratamento mais ESPECÍFICO e BENÉFICO.

Ademais, diga-se, que a conduta é uma só: não pagamento de tributo para aquele específico fato gerador. A mera existência de diversas descrições jurídicas que pretendem aludir a essa conduta sob uma distinta perspectiva e uma distinta descrição

<sup>24</sup> GARCÍA ALBERO, Ramón. *ob. cit.*, p. 322. -2 de 24/08/2001

normativa é incapaz de alterar e multiplicar este fato, que é único do ponto de vista fenomênico. Aliás, a doutrina e a jurisprudência em torno da proibição de *bis in idem* são torrenciais ao enfatizar que, se fosse dado ao legislador a permissão de, mediante nova descrição jurídica de um mesmo fato, multiplicar-lhe as consequências punitivas, então DE NADA serviria a Proibição de *Bis in Idem*, dirigida que está FUNDAMENTALMENTE à ação do legislador, evitando que o mesmo contorne essa garantia fundamental mediante o ardid de repetidas descrições de um único evento, do ponto de vista fenomênico.

E nem se alegue que o não pagamento do imposto no mês (sujeito ao carnê-leão) e o não pagamento do imposto no ajuste anual são condutas distintas. Ora, o que interessa, para efeito de proibição de *bis in idem*, É A CIRCUNSTÂNCIA DE RECAÍREM SOBRE A MESMA BASE/PARCELA. Se isso ocorre, indubitável e matematicamente haverá *bis*, o que demonstra que a cogitação supra nada mais é do que um sofisma (que se deixa levar pela força das descrições jurídicas das infrações como se de condutas distintas tratassem), incapaz de superar o fato de que ambas as supostas condutas, rigorosamente, traduzem uma só, perfeitamente delimitável do ponto de vista matemático, daquilo que define os contornos concretos e a extensão da infração. Sempre que, ao contrário, as punições recaírem sobre bases distintas, razão alguma obstará sua aplicação.

**A infração do ponto de vista do direito sancionador tributário é, e sempre será, a lesão ao erário causada, fato que não se altera em razão do momento em que isso ocorreu ou da existência de outras obrigações acessórias descumpridas, salvo claro para o efeito de se qualificar a conduta.**

E nem se diga que a antecipação do imposto para carnê-leão constitui obrigação distinta e que, portanto não haverá que se falar em *bis*, é que, se assim fosse, tal dever corresponderia a uma obrigação acessória subordinada à principal devido ao final do ano, e, assim sendo, a sanção por seu descumprimento seria também absorvida pela sanção referente do descabimento da obrigação principal, o que conduziria ao mesmo resultado proposto (evitando-se o *bis in idem* odioso). Ao contrário, se a obrigação principal estiver tributando, indubitável será a caracterização do *bis*, já que haverá duas sanções, impostas frente a uma obrigação tributária cujo fato gerador ocorre ao final do ano.

Portanto, a lei especial impõe-se sobre aquela geral, como mecanismo hermenêutico a serviço da proibição de *bis in idem*, destinado a impedir que as *aparentes* desinteligências do sistema possam importar resultado não previsto em nenhum dos dois comandos punitivos (*lex certa*), recaindo sobre o acusado de forma indiscriminadamente cumulativa.

No caso, a opção pela multa especial do art. 44, II da lei 9.430/96, é mesmo imperativa, em face do que expressamente dispõe o art. 112 do CTN, quando determina que se interpreta da maneira mais favorável ao acusado a legislação atinente à imposição de sanção, positivando, no âmbito do Direito Sancionador Tributário, a solução penal do *in dubio pro reo*. Ou seja, o CTN impõe a todos nós a opção – ante o concurso aparente das duas leis em comento – pela lei que outorgue ao réu/acusado o tratamento mais benéfico, *o que, a par das características especializantes acima previstas, ainda reforça a solução interpretativa pela prevalência da multa no patamar de 50% relativamente àquela inequivocamente mais prejudicial, de 150%*.

Entender o contrário, aliás, implicaria mesmo na necessidade de declarar *ilegal* o referido artigo 112 do Codex, já que, indubitavelmente, importaria – diante de duas

possibilidades interpretativas igualmente válidas do ponto de vista de subsunção - na adoção de critério mais gravoso e na imposição de penalidade mais prejudicial. E isso, Senhores, estamos impedidos de fazer em face do art. 62<sup>25</sup> de nosso Regimento, o que, mais uma vez, reforça a linha de raciocínio acima adotada.

Finalmente, e não menos importante, é de se notar que a multa pela qual optamos acima é justamente aquela a qual o legislador outorgou a denominação de “isolada”, a ser “exigida isoladamente”.

Diz a legislação que a prevê:

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

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;

O adjetivo “isolada”, por si só, poderia comportar duas interpretações diametralmente opostas. Uma delas, no sentido de aludir à autorização para a imposição de uma *segunda* multa sobre *o mesmo fato*. No caso, o vocábulo “isolada” seria entendido como “com independência da primeira multa”.

É basilar em hermenêutica, no entanto, que se deve afastar aquela interpretação que conduza a um resultado inconstitucional ou ilegal, devendo se prestigiar sempre a compreensão que empreste valia à norma já que, como se sabe, as leis devem se presumir constitucionais e válidas.

A outra interpretação, em direção diametralmente oposta, seria justamente no sentido de excluir a aplicação de qualquer outra sanção, de modo a entender-se o vocábulo “isolada” como “solitária” ou, ainda, “exclusiva” ou “excludente de quaisquer outras”, o que aliás é reforçado pela expressão empregada na lei: “exigida isoladamente”. O verbo isolar advém do francês “isoler”, como explicita o Houaiss, “fr. isoler 'fazer tomar a forma de uma ilha', o que, ainda que, em tese, autorizasse o recurso às duas interpretações, parece pender para a preferência ao segundo sentido antes mencionado (aplicação solitária), a única, ademais, que se afigura compatível com a Carta e com a Teoria do Direito Punitivo, ao qual repudia a dupla penalização de um mesmo e único fato.

Da mesma forma, se o vernáculo, poderia conduzir à dúvida, à dualidade de sentidos possíveis (sendo um conducente à dupla punição de um mesmo fato; e outro conducente ao rechaço ao *bis in idem* odioso) **somos novamente obrigados a fazer respeitar a regra hermenêutica do art. 112 do CTN, optando pela solução mais favorável ao acusado**. Mais do que isso, parece-nos que essa linha de interpretação literal e etimológica reforça nossa conclusão por *isolar, precisamente, aquela sanção autônoma “isolada”, aplicando-a com a independência e exclusividade que se extraem de sua acepção*, o que parece

<sup>25</sup> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo

mais lógico do que concluir por isolar justamente a sanção “não isolada”, em cuja nomenclatura não se identifica nenhum elemento conducente a uma tal solução.

Por todos esses motivos, enfim, estou entendendo por afastar a aplicação conjunta das sanções caracterizadoras de ofensa à proibição de *bis in idem*, resolvendo o aparente conflito de normas com base no critério de especialidade, aliado ao critério cogente de interpretação mais favorável previsto no Codex e à técnica literal e etimológica que reafirmam a adequação da solução proposta (de aplicação, *com exclusividade*, da multa *isolada* de 50%).

### **Princípio da Capacidade Contributiva**

Pretende o contribuinte afastar as normas que justificam o lançamento sob argumentos da capacidade contributiva, alegando que os critérios adotados na fiscalização e acatados pela DRJ vão contra aos interesses público e governamental, pugnado pela declaração de inconstitucionalidade da lei que fixa os percentuais das multas aplicadas.

A legislação é clara quanto a tal disposição. O Art. 44 da Lei 9.430/96 traz expressamente a aplicação da multa nos patamares aplicados.

Assim, em vista da presunção de constitucionalidade das normas, não há motivo para se negar vigência à referida Lei.

Salienta-se que tal pedido esbarra frontalmente na Súmula 02 do CARF, não possuindo este competência para analisar a constitucionalidade das leis:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, julgo improcedente o pedido do recorrente amparado na argumentação de inconstitucionalidade.

### **Conclusão**

Diante de todo exposto, entendo pelo **PARCIAL PROVIMENTO** do recurso voluntário, afastando a aplicação conjunta das sanções (multa de ofício qualificada e isolada), com aplicação, exclusiva, da multa isolada de 50%, exclusivamente na parte em que se sobrepõe, mantendo a multa de ofício qualificada no demais.

(Assinado Digitalmente)

Relator      FABIO      BRUN      GOLDSCHMIDT      -      Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Antonio Lopo Martinez.

Este voto direciona-se exclusivamente a questão da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, ponto no qual diverjo do Conselheiro Relator.

A Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, instituindo a hipótese de incidência da multa isolada no caso de falta de pagamento do carnê-leão. O Art. 44 passou a ter, então, a seguinte redação:

*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)*

*[...]*

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

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

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

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

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

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

Como se vê, diferentemente do que se tinha antes, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 passou a prever as duas penalidade: a primeira, de 75%, no caso de falta de pagamento ou pagamento a menor de imposto; a segunda, de 50%, pela falta de pagamento do carnê-leão. Assim, a ressalva antes existente à aplicação simultânea das duas penalidades deixou de existir. Aliás, a questão nunca foi a impossibilidade jurídica de incidência concomitante de duas penalidades, mas a falta de previsão legal de incidência das duas multas, calculadas sobre a mesma base. Pois bem, a Lei nº 11.488, de 2007, criou esta previsão legal.

Assim, em conclusão, entendo devida a multa isolada, para os anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, independentemente da aplicação da multa pela falta de recolhimento do imposto devido quando do ajuste anual.

(Assinado Digitalmente)

Antonio Lopo Martinez - Redator designado.