



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

Processo nº 16024.000850/2008-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-003.755 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2017
Matéria IRPF
Recorrente MARCIO CELSO BARROS HADDAD
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004, 2005
NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

Não padece de nulidade a Notificação de Lançamento que seja lavrada por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, com lógica e nos prazos devidos, o seu direito.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO. SÚMULA CARF Nº 26:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Presentes os pressupostos de exigência, cobra-se multa de ofício pelo percentual legalmente determinado (Art. 44, da Lei 9.430/1996). Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA. QUALIFICAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

A multa no percentual de 150% é a espécie de multa que tem por conteúdo a qualificação da penalidade. Deve ser aplicada apenas quando a Administração Fiscal demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco.

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

A interpretação da recente jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior deste CARF (Acórdão 9202-004.022 - CSRF 2ª Turma) conduz ao entendimento que somente para fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão, aplicada concomitante com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual, conforme Acórdão nº 2201- 002.718, de 09/12/2015, uma vez que a redação anterior do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, *"efetivamente deixava dúvidas acerca da obrigatoriedade de imposição das duas multas simultaneamente"*.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal (art. 113) e, assim, o crédito tributário (artigo 139), estando sujeita à incidência de juros de mora (artigo 161, todos do CTN).

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4)

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%, e excluir da exigência a multa isolada do carnê-leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício. Por maioria de votos, manter a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto e Junia Roberta Gouveia Sampaio, que a excluíram. Os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto votaram pelas conclusões em relação à multa isolada do carnê leão.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Martin da Silva Gesto, Cecília Dutra Pillar e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Em desfavor do contribuinte em epígrafe foi lavrado Auto de Infração de fls. 258 e seguintes, exigindo-lhe o **imposto de renda das pessoas físicas** no valor de R\$ 2.965.399,66, acrescido de multa de ofício proporcional de 75% e de 150%, dependendo da infração capitulada, multa exigida isoladamente e mais juros de mora calculados pela taxa Selic.

Aponta o Auditor Fiscal que constatou duas infrações:

I - omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas sujeitos ao carnê-leão, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, aplicando-lhe a multa qualificada, de 150%, e

II - omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, enquadrando-a, basicamente, no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicando a multa de 75%.

Além disso, foi lançada a multa isolada pela falta de antecipação/recolhimento do imposto, a título de carnê-leão.

No Relatório Fiscal (fl. 279), anexo ao Auto de Infração, a autoridade competente, em resumo, descreve que:

a) a base de cálculo para a infração "omissão de rendimentos decorrentes de recebimentos de pessoas físicas" corresponde ao informado pelo contribuinte em DIRPF relativas aos exercícios de 2004 e 2005, apresentadas em 30/09/2008, já sob ação fiscal iniciada;

b) havendo a perda da espontaneidade, cabe a cobrança de multa de ofício sobre os rendimentos informados, que deve ser qualificada com base na reiteração da conduta, ausência de outras DIRPF, altos valores movimentados em conta corrente, conhecimento e vontade consciente em eximir-se da obrigação tributária, citando o artigo 71 da Lei nº 4.502/64;

c) a base de cálculo da infração decorrente de "depósitos bancários com origem não comprovada" provém da análise de extratos bancários, do Banco Bradesco. O contribuinte alega que a origem dos depósitos seria o desconto de cheques, apresentando planilhas, porém desacompanhadas de documentação comprobatória;

d) os valores declarados em DIRPF, que correspondem à primeira infração, foram descontados mês a mês do total de depósitos bancários apurados, na consideração da segunda infração;

e) a conta bancária era individual e observou-se limites mínimos previstos nos parágrafos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, para a pessoa física;

f) foi utilizado o expediente da RMF pois o contribuinte apresentou apenas os extratos da conta corrente, não o fazendo, voluntariamente, em relação à conta poupança vinculada.

Cientificado da exigência fiscal, o contribuinte apresentou Impugnação nas fls. 306 e ss.

Ao analisar sua manifestação de inconformidade, a DRJ em São Paulo II/SP, **decidiu manter integralmente o lançamento**, em resumo dispondo que: não se vislumbra nos autos qualquer vício que possa comprometer o lançamento; a lei 9.430/96 dá suporte à infração relativa à omissão caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada; constituem base de cálculo do imposto de renda os rendimentos recebidos de pessoas físicas decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme lei 7.713/88; é cabível o lançamento de multa isolada sobre a falta de recolhimento do carnê leão, concomitante com a multa de ofício; a multa de ofício foi corretamente qualificada; as multas de ofício não têm natureza confiscatória e correta a aplicação da taxa Selic para cálculo dos juros de mora.

Cientificado dessa decisão em 08/04/2009, conforme Aviso de Recebimento na fl. 359, o contribuinte apresentou recurso voluntário, conforme protocolo na fl. 369, em 04/05/2009. Em sede de recurso, sustenta, em suma, que:

a) a fiscalização não embasou clara e corretamente a imposição tributária, caracterizando-se cerceamento de defesa.

b) trata da presunção aplicada aos depósitos bancários. Cita jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

c) a penalidade aplicada tem efeitos confiscatórios.

d) incabível ao caso a aplicação da penalidade qualificada.

e) ilegítima a exigência das multas isolada e de ofício, concomitantemente.

f) inaplicáveis os juros moratórios sobre a multa, cabendo aplicá-los apenas sobre o valor principal.

PEDE que seu recurso seja conhecido e reformado o Acórdão recorrido.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e atendidas as demais formalidades legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro a seguir é aquela existente após a digitalização do processo, transformado em arquivo magnético (*arquivo .pdf*)

NULIDADE DA AUTUAÇÃO

Não padece de nulidade a Notificação de Lançamento que seja lavrada por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, com lógica e nos prazos devidos, o seu direito.

Importante manifestar o entendimento da “instrumentalidade das formas”, pelo que transcrevo o seguinte:

“Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial, verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.”
(PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p.1197)

No recurso foi transcrito o artigo 10 do PAF sem apontar exatamente qual requisito formal deixou-se de observar na autuação. A alegação de nulidade é genérica. Diz ainda que o auto de infração contém "uma série de dispositivos legais" que criaram obstáculos a seu entendimento.

A infração referente aos rendimentos recebidos de pessoas físicas pelo trabalho sem vínculo empregatício está enquadrada nas Leis nº 7.713/88 e 8.134/90 e em quatro artigos do RIR/1999. Essa sequer foi discutida no recurso. A infração relativa aos depósitos bancários está enquadrada no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 e em um artigo do RIR/1999. As multas aplicadas estão enquadradas na Lei nº 7.713/88 e no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com alteração posterior, além de uma referência ao artigo 106 do CTN. Não vejo qualquer confusão ou inviabilidade do pleno exercício de defesa, sem considerar que existe um Relatório Fiscal, anexo, que descreve toda a ação, os enquadramentos, os valores, com planilhas, e as conclusões.

Rejeito a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa.

MÉRITO

Conforme se procurou relatar, existem duas infrações no auto de infração. Em relação aos rendimentos recebidos de pessoas físicas, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, o recorrente não faz nenhuma alusão, mesmo porque, os valores foram retirados de DIRPF relativas aos exercícios de 2004 e 2005 (fls. 06 e 11), entregues por ele em 30/09/2008, já sob ação fiscal, que fora iniciada em 18/10/2007, como se observa na ciência do MPF, fl. 04.

Importante citar a Súmula CARF nº 33:

Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Assim, os valores foram lançados de ofício, com a aplicação de multa.

Em relação aos depósitos bancários sem origem comprovada, a fiscalização consignou em seu relatório que apesar do contribuinte alegar que eram decorrentes de operações de descontos de cheques, entregando uma planilha (fl. 185 e ss.) onde procurava vincular os depósitos com cheques e "taxas de juros", nenhum documento, nem mesmo os cheques, fora apresentado.

De fato, a partir dessa planilha não se pode ter certeza da veracidade das informações, pois nada comprova qual era a taxa de juros do negócio, se 3% e não 4% ou 5%, e qual foi o "valor negociado", uma vez que, repito, nenhum documento foi apresentado.

No recurso alega-se que não seria possível fazer lançamento baseado apenas em presunção, a partir de depósitos bancários.

O lançamento foi lastreado no artigo 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com base na *omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários não comprovados*. A partir dos extratos bancários, o Auditor Fiscal intimou o contribuinte a justificar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos depositados. Havendo resposta, porém desacompanhada de qualquer documentação, foi feito o lançamento com base na presunção estabelecida no dispositivo legal.

Diz o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00

(doze mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (grifei)

Quanto a matéria relativa a autuação com base apenas em presunção de renda caracterizada pelos depósitos bancários, fundada exclusivamente nos extratos, destaco que já há entendimento pacificado no âmbito do CARF, com a seguinte Súmula, que é de aplicação obrigatória por estes Conselheiros:

Súmula CARF nº 26 - A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Isso porque existe, no caso, a inversão do ônus da prova, não necessitando o Fisco demonstrar que aquele depósito trata-se de ingresso patrimonial inédito na esfera de disponibilidade do contribuinte, portanto passível de tributação, cabendo ao sujeito passivo demonstrar o contrário. As presunções legais são admitidas em diversos casos para fins de tributação e isso não é inovação ou exclusividade da legislação brasileira.

Assim, os extratos bancários constantes dos autos (fls. 419 e ss.) são suficientes para a comprovação dos depósitos bancários e sobre estes é correta a aplicação da presunção de omissão de rendimentos, quando o contribuinte, regularmente intimado, não demonstra, com documentação hábil e idônea, a origem dos recursos.

A comprovação da origem dos recursos deve ser feita "individualizadamente", como expressamente prescrito no § 3º do artigo 42, da Lei em comento. Alegações genéricas ou desacompanhadas de documentação comprobatória não podem ilidir a presunção legalmente estabelecida. Se efetuava operações comerciais de desconto de cheques o contribuinte deveria manter cópias dos contratos celebrados e dos cheques descontados, para comprovar a origem dos depósitos.

A jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e da CSRF, citada, está superada, como se observa na Súmula acima transcrita. Ademais vejamos:

Acórdão 9202-004.279 – 2ª Turma Sessão de 19 de julho de 2016

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

Exercício: 1999, 2000, 2001

*LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS.
PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.*

Quando da constatação de depósitos bancários cuja origem reste não comprovada pelo sujeito passivo, de se aplicar o comando constante do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presumida, assim a omissão de rendimentos.

É claro o artigo 42, acima transcrito, que reputo bastar para fundamentar este entendimento.

Destaco que ao totalizar mensalmente os depósitos bancários, a fiscalização excluiu do montante os valores que foram tributados como rendimentos recebidos de pessoas físicas (planilha, fl. 282). Cite-se:

Nas planilhas abaixo demonstramos os valores que devem compor a infração OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA, correspondendo à diferença entre o total de depósitos bancários não comprovados e os rendimentos informados na DIRPFs 2004 e 2005.

DA MULTA DE OFÍCIO. 75%.

O Contribuinte questiona a aplicação da multa de ofício, no percentual de 75%, reputando-a inconstitucional e confiscatória.

Essas multas, aplicadas aos tributos e contribuições federais, estão previstas no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

“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;”

Bem, a fundamentação legal está clara no Auto de Infração, fl. 276, de onde transcrevo *"Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007. 75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96. Fatos geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007. 150%. Art. 44, inciso II, da Lei nº 9.439/96"*.

Constatadas as infrações à legislação tributária, aplicam-se as multas legalmente previstas. No caso, como expressamente indicado, aplicou-se a multa prevista no dispositivo legal transcrito. A atividade administrativa de lançamento de tributos é vinculada à lei, não cabendo às autoridades administrativas aplicarem outros percentuais, não previstos na lei tributária.

Quanto ao cabimento da legislação tributária federal e sua compatibilidade com a Constituição de 1988, cite-se:

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

MULTA QUALIFICADA. 150%.

A lei 4.502/64, art. 72, conceituou fraude como “*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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*”

Já por dolo ou conduta dolosa entende-se:

“...a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso... é saber e querer a realização do tipo objetivo de um delito. O dolo é, de certo modo, a imagem reflexa subjetiva do tipo objetivo da situação fática representada normativamente. A conduta dolosa é mais perigosa – e deve ser punida mais gravemente – do que a culposa.” (PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*, 6 ed. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p.113, Apud PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário*....15. ed. - Porto Alegre : Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p. 1062)

A motivação para a qualificação da multa foi a seguinte, conforme Relatório Fiscal (fl. 281):

Em relação aos rendimentos recebidos de pessoa física, informados em declaração após o início do procedimento fiscal, justifica-se a majoração da multa, nos termos do art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda. A reiteração da conduta ..., os altos valores movimentados em sua conta corrente e declarados posteriormente, demonstram conhecimento da obrigação e a vontade consciente de eximir-se...

Vejamos que a multa foi qualificada apenas em relação a uma das infrações. Em relação aos depósitos bancários aplicou-se a multa de 75%. Mas o Auditor usou como um dos motivos “*os altos valores movimentados*”. Não faz sentido.

Também não faz sentido que do montante dos depósitos mensais tenha excluído os valores de rendimentos voluntariamente declarados e sobre eles aplique a multa qualificada. E se o contribuinte não declarasse? Tudo seria tributado como depósitos com origem não comprovada e a multa seria a de 75%. Como ele declarou, aplicou-se a multa mais gravosa sobre a parcela declarada. Declarar, no caso, serviu para dobrar a penalidade.

Ainda, reiteração não é argumento para qualificação de multa. O contribuinte pode acreditar, sem dolo, ter direito a determinada isenção ou dedução. Decorridos vários exercícios, o Fisco atua de ofício e reclassifica os rendimentos declarados como isentos ou glosa a dedução. Não se demonstra qualquer conduta dolosa ou fraude. Nesse exemplo, não

haveria porque qualificar a multa, ainda que a infração fosse observada em quatro ou cinco anos seguidos.

Dessa feita, entendo pela desqualificação da multa, sobre a infração capitulada como "omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício", por discordar dos motivos apresentados pela fiscalização.

MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO

O entendimento que vinha expressando, neste aspecto, era no sentido de ser preciso contextualizar a situação analisada, para se verificar as consequências e sanções a serem aplicadas, dentre as previstas no nosso ordenamento jurídico.

A ausência de declaração de um rendimento, ou seu reconhecimento a menor, demanda a constituição da respectiva obrigação tributária pelo Fisco, mediante lançamento de ofício, e traz como corolário direto a aplicação da multa de 75%, chamada “multa de ofício”, que encontra sua legitimidade no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

A conduta realizada pelo contribuinte, pelo que do processo consta, evidencia contraditório exigir-se dele, nesse contexto, o recolhimento do IRPF antecipado (carnê leão). Embora pudesse ser, hipoteticamente, desdobrada em etapas, a conduta do contribuinte possui indissociável unidade lógica.

Assim, sua segmentação, para fins de aplicação de penalidade, implicaria em injustificável *bis in idem*, pois significaria a aplicação de duas sanções sobre o mesmo suporte fático.

Outrossim, tendo em vista que a interpretação do regime de aplicação de penalidade tributária é regida pelos preceitos contidos no art. 112 do CTN, dispositivo abaixo reproduzido:

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

Entendia que não se pode, desse modo, interpretar literalmente cada enunciado, desprezando a análise sistemática e sua implicação sobre o mesmo contexto fático. Da mesma forma a natureza punitiva do vínculo estabelecido pela autoridade fiscal exige que, dentre as alternativas de interpretação possíveis, seja acolhida aquela mais favorável ao contribuinte.

Registrava que a alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o

percentual desta por se tratar de infração de menor gravidade. Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida no decorrer do ano calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê leão ou de estimativas, e a segunda quando verificada omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração.

Desta feita, encerrado o ano calendário, não haveria o que se falar em recolhimento de carnê leão, mas sim no efetivo imposto devido. Aqui, diferentemente do carnê leão ou das estimativas, tem-se infração que diz respeito ao não pagamento de tributo e, portanto, cominada com penalidade mais grave. Nestes casos, a multa devida é a de ofício incidente sobre o tributo devido e não pago. Quando se fala em multa isolada, esta só pode estar relacionada ao não recolhimento do carnê leão devido durante o ano calendário.

Nada obstante, esse era o entendimento já assentado no âmbito deste Conselho. Vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício 2003, 2004, 2005

(...) MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes da 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

[...]”

(Processo n.º 10909.000897/2007-86; Acórdão n.º 2101-00.281, 2011)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2003

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO.

A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recurso voluntário provido.

(Processo n.º 18471.000571/200586; Acórdão n.º 2802002.160, 2013)

MULTA ISOLADA – DUPLA INCIDÊNCIA – A omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas deve ser punida com a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996. Indevida sua exigência conjunta com a multa de ofício por declaração inexata, com a mesma base de

cálculo.(CSRF/04-00105,de 22/09/2005, da 4ª Turma, relatora Leila Maria Scherrer Leitão)

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art.44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.(CSRF/04-00832, de 04/03/2008 da 4ª Turma, relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e CSRF/01-04987, de 15/06/2004 da 1ª Turma, relatora Leila Maria Scherrer Leitão)

Contudo, em recente Acórdão, a 2ª Turma da CSRF deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, no seguinte sentido:

Acórdão 9202-004.022 – 2ª Turma Sessão de 10 de maio de 2016

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

É devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão, aplicada concomitantemente com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual, eis que o dispositivo legal cabível tipifica duas condutas distintas.

Nesse Acórdão, entendeu-se que a Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, não deixa dúvidas, no sentido de que estão tipificadas duas multas: uma pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, e outra, isolada, pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação. Ainda, que a "*vasta jurisprudência do CARF*", dizia respeito a exigências anteriores à legislação ora aplicada, ou seja, a "*fatos geradores anteriores a 2007, proferidos à luz da redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que efetivamente deixava dúvidas acerca da obrigatoriedade de imposição das duas multas simultaneamente*".

Dessa feita, ressalvado meu entendimento pessoal, é mister curvar-me ao expressado pela Câmara Superior, em solução de divergência, como medida de eficiência, economicidade, segurança e confiança nos julgamentos administrativos.

Não obstante, se reconhecido que havia dúvidas quanto à aplicação das duas multas, para fatos geradores ocorridos antes da alteração promovida no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, como é o caso aqui em análise, cujos fatos geradores ocorreram em **2003 e 2004**, a aplicação de penalidades deve ser da forma menos gravosa ao contribuinte.

No Acórdão acima transcrito, inclusive, foi citado o seguinte Acórdão, como paradigma:

Acórdão nº 2201-002.718, de 09/12/2015:

"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 11.488/2007), é devida a

multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão, aplicada concomitante com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual."(destaquei)

Em suma, considerando as datas dos fatos geradores aqui em análise, anteriores a 2007, indevida a exigência da multa isolada por falta de recolhimento mensal do carnê leão, concomitantemente com a multa de ofício.

APLICAÇÃO DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

De acordo com o artigo 113, § 1º do CTN, a *obrigação principal* surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo **ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Entendo que obrigação e crédito tributário são duas faces da mesma moeda, sendo que o crédito nada mais é que a própria obrigação, tornada líquida, certa e exigível, pelo lançamento.

Nesse sentido, o artigo 139 do *Códex* estatui que *o crédito tributário* decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Mais adiante, o artigo 161 traz que *o crédito* não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Enquanto as obrigações acessórias tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer), a obrigação principal constitui-se sempre em "dar" uma importância em moeda. Mesmo sabendo que "multa" não é tributo, conforme conceito disposto em seu artigo 3º, o legislador quis que a obrigação de dar, ou seja, aquela dita principal, tivesse como objeto tanto o tributo quanto a multa, dita "penalidade pecuniária". Está escrito no § 1º do artigo 113.

Assim, "crédito tributário", que tem a mesma natureza da obrigação que o precede, também conforme o CTN, no artigo 139, engloba tanto o tributo quanto a multa, que a ele se vincula.

E esse "crédito tributário", ou seja, tanto o tributo quanto a multa, será acrescido de juros de mora, quando não pago no vencimento, como também está expresso no artigo 161.

A única diferença reside no termo *a quo* para aplicação dos juros. Sobre o tributo, desde o seu vencimento, na forma da lei; sobre a multa, desde a constituição do crédito, pelo lançamento, com a lavratura do auto de infração.

Não é possível que o valor da multa fique congelado no tempo. Assim, conclui-se que a multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal (art. 113) e, assim, o crédito tributário (artigo 139), estando sujeita à incidência de juros de mora (artigo 161, todos do CTN).

Os créditos tributários são cobrados e pagos com a aplicação de juros de mora, com base na Taxa SELIC, conforme estabelecido em Súmula, de observância obrigatória. Vejamos:

Processo nº 16024.000850/2008-35
Acórdão n.º **2202-003.755**

S2-C2T2
Fl. 549

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 do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

CONCLUSÃO

Pelo todo acima exposto, VOTO por rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa e, no mérito, **dar provimento parcial ao recurso** para reduzir o percentual da multa de ofício sobre a infração capitulada como "omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício" para 75% e cancelar a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento de carnê leão.

(assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada