



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

**Processo n°** 18471.003099/2008-86  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-002.924 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de dezembro de 2014  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** SÉRGIO PINHEIRO DRUMMOND  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

Consideram-se omitidos os rendimentos recebidos de pessoas físicas a título de honorários advocatícios que não foram informados na Declaração de Ajuste Anual apresentada. Todavia, comprovado que parte dos valores recebidos foram efetivamente remetidos a outros advogados que atuaram na em cooperação com o autuado, devem tais valores ser excluídos do montante tributável.

RECURSO VOLUNTÁRIO. PARCELAMENTO. DESISTÊNCIA PARCIAL.

A apresentação de desistência parcial da impugnação constitui confissão irretratável de dívida e configura a concordância do sujeito passivo com o crédito tributário que compõe a confissão, resultando na extinção do litígio no particular, por falta de objeto.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA; CONCOMITÂNCIA

É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente. (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996).

Recurso provido em parte,

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado,. QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO: Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer na base de cálculo da infração R\$ 350.000,00 no ano calendário 2003. QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO: Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada pela concomitância. Vencido o Conselheiro FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT (Relator), que afastava a multa de ofício, mantendo a multa isolada. Designado para redigir o voto vencedor nessa parte o Conselheiro ANTÔNIO LOPO MARTINEZ.

*(Assinado digitalmente)*

ANTONIO LOPO MARTINEZ – Presidente e Redator designado.

*(Assinado digitalmente)*

FABIO BRUN GOLDSCHMIDT - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ANTÔNIO LOPO MARTINEZ (Presidente), MÁRCIO DE LACERDA MARTINS (Suplente convocado), RAFAEL PANDOLFO, PEDRO ANAN JÚNIOR, MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA e FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT.

EDITADO EM: 13/04/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros

## Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 283/289) constituído em razão de 1) omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, e 2) Multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, decorrente do recebimento de honorários advocatícios no ano-calendário 2003, exigindo o crédito tributário na monta de R\$ 5.058.018,95, já incluídos os juros, multa proporcional qualificada de 150% e multa isolada.

### Processo de fiscalização

A ação fiscal foi motivada pela Representação Fiscal nº 061/2007, encaminhadas pela DIFS IV/Defis/SP (fls. 294/298), resultante de trabalho de malha fiscal onde se observou que, no ano-calendário de 2003, vários contribuintes informaram pagamentos a Sérgio Pinheiro Drummond a títulos de honorários advocatícios, que totalizaram o valor de R\$ 3.812.620,95 (fls. 371 a 409), superior aos rendimentos tributáveis declarados pelo fiscalizado em DAA no exercício de 2004 (fls. 4/7), na monta de R\$ 350.000,00.

Diante disso, em 11/03/2011, o contribuinte foi intimado (fls. AR) do Termo de Início de Fiscalização, onde foi intimado a informar todos os valores recebidos à título de honorários advocatícios no ano-calendário 2003 (fl.8);

O contribuinte protocolou manifestação, com a indicação da lista de pagadores (fls. 14/17; 133), acompanhadas dos respectivos contratos de serviços advocatícios (fls. 18/75; 134/176), além de comprovantes de depósitos para os pagadores beneficiário da ação trabalhista (fls.76/132; 177/203).

Em 08/05/2008, foi expedido Termo de Intimação Fiscal de fls. 227, por meio do qual o contribuinte foi intimado a apresentar as seguintes informações:

*1- Identificar as pessoas físicas que efetuarem pagamentos ao contribuinte no total de R\$ 350.000,00, informados na sua Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2004, ano-base 2003;*

*2- Conferir e corrigir (ou complementar) os valores ou datas constantes da **Relação dos Honorários Recebidos em 2003**, anexada ao termo, onde foram listados toso dos beneficiários da ação trabalhista (fls. 336/340) impetrada contra o INSS (Reclamação Trabalhista nº 1053/89, dos quais o fiscalizado era o representante.*

Intimado em 09/05/2008, fls. 227, o contribuinte apresentou resposta aos itens constante no Termo de Intimação Fiscal. No tocante ao item 1, afirmou que os rendimentos informados em sua DIRPF foram pagos pelas pessoas físicas já apontadas nas suas manifestações anteriores, acrescentando que o valor dos rendimentos foi equivocadamente, apresentado a menor e que o correto seria aquele informado em suas respostas anteriores. Ou seja, volta a enfatizar o contribuinte que o total por ele reconhecido é o resultado da soma das parcelas de R\$ 762.294,10 (fls. 15), e de R\$ 643.615,35 (fls. 133), isto é R\$ 1.405.909,55. Com relação ao item 2, reconheceu ter firmado contratos de honorários correspondentes a 20% das indenizações recebidas com todas as pessoas ali listadas. Acrescenta, no ponto, que em parte dos valores recebidos, agiu como depositário, tendo repassado R\$ 1.848.001,22 à Sociedade Costa Ramos Advogados Associados a título de apoio técnico no curso da ação trabalhista. Como comprovação, trouxe nota fiscal e cópia de depósito bancário (fls. 234/236).

Diante das informações prestadas, a sociedade Costa Ramos Advogados Associados foi intimada, através de Termo de Diligência Fiscal, para que apresentasse documentação comprobatória da prestação de serviço de apoio técnico ao fiscalizado na Reclamação Trabalhista nº 1053/89 (fls. 256/257).

Em resposta (fls. 260/261), informou que o fiscalizado cedeu parte de seus honorários contratados à sociedade com finalidade de auxílio na citada ação trabalhista, complementando que não foi formalizado contrato de prestação de serviço.

Em face dos documentos apresentados, o Relatório Fiscal entendeu que não se poderia afirmar que o ônus pelo valor pago à Sociedade de Advogados tenha sido do fiscalizado, uma vez que na nota fiscal em análise consta como usuários dos serviços Milton Passos e outros. Acrescentou que a cópia do depósito bancário apresentado demonstra, apenas, que os recursos saíram da conta bancária mantida pelo fiscalizado para recebido dos valores cabíveis aos beneficiários da ação trabalhista não de podendo afirmar que o valor transferido tenha sido retirado dos honorários do contribuinte (fls. 292).

Conclui o Relatório Fiscal que os documentos anexos à Representação Fiscal nº 061/2007 comprovam que o fiscalizado representou as pessoas físicas relacionadas às fls. 228/230 na reclamação trabalhista citada, sendo que os beneficiários receberam o montante de R\$ 23.894.204,88, depositado judicialmente em 07/04/2003 (fls. 367/368). Após os descontos do imposto de renda e da contribuição previdenciária, totalizou-se R\$ 16.553.212,88 (Fls. 369), sendo depositado na conta do fiscalizado o valor de R\$ 17.616.237,48, cuja diferença decorre de correção monetária total de 6,43%. Aplicou o mesmo percentual de correção ao valor bruto devido aos beneficiários e sobre esse aplicou os honorários contratuais de 20%, para se chegar aos valores recebidos pelo fiscalizados, totalizando o valor de R\$ 5.085.731,62, que serviu da base de cálculo para a autuação.

Por fim, em virtude de o contribuinte ter oferecido à tributação apenas o valor R\$ 350.000,00, e após ter reconhecido espontaneamente que o valor correto seria de R\$ 1.405.909,55, entendeu que houve omissão intencional de rendimentos efetivamente recebidos, com o intuito de reduzir o imposto devido, caracterizando crime de sonegação fiscal e permitindo a aplicação da multa qualificada.

Assim, sobreveio o auto de lançamento (fls. 283/289), no valor total de R\$ 5.058.018,95, sendo tal valor assim composto: em decorrência da omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas, foi lançado R\$ 1.398.576,19 a título de imposto devido, R\$ 862.501,93 decorrentes dos juros de mora e R\$ 2.97.864,28, relativos à multa qualificada de 150%; no tocante a falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, foi lançado o valor de R\$ 699.076,55.

Diante da suposta ocorrência de sonegação fiscal, foi encaminhada a Representação Fiscal para Fins Penais de fls. 478/480.

### **Impugnação**

Cientificado em 24/10/2008 (fl.477) da notificação de lançamento, o contribuinte apresentou tempestivamente a impugnação de fls. 483/501, na qual aduziu em síntese:

- a) Preliminar de nulidade do auto do lançamento – entende que houve cerceamento de defesa, na medida em que não foi cientificado das informações contidas na Representação Fiscal nº 061/2007, tendo atendido a todas as informações informando que seus rendimentos provinham de honorários advocatícios recebidos em função das mesmas causas e pessoas que constava na referida Representação. Aduz que, ao omitir tal conteúdo, e ao atribuir rendimentos oriundos de uma conta judicial que não teria feito parte de nenhuma das intimações, a fiscalização agiu de forma a preterir o direito de defesa do Impugnante.
- b) Da impropriedade da base de cálculo e da utilização de presunção não autorizada por Lei – Refere que o Relatório Fiscal teria se citado três bases de cálculos diferentes e se utilizado para fins de lançamento da maior delas. A primeira, ao referir que, de acordo com a Representação Fiscal, teria sido observado que vários contribuintes informaram pagamentos a Sérgio Pinheiro Drummond, a títulos de honorários advocatícios que somaram R\$ 3.812.620,95. Em que pese não tenha cientificada de tal informação quando da fiscalização, o impugnante atendeu as intimações e prestou esclarecimentos, indicando a existência de contratos de honorários no valor de 20% sobre a indenização a ser recebida, demonstrando o recebimento de parcela de R\$ 1.405.909,55, que se poderia indicar como a segunda base de cálculo indicada. Ainda, foi apresentada pela fiscalização a terceira base de cálculo que, sem fundamento em qualquer presunção legal, utilizou-se de um cálculo feito pelo Fisco imputando um rendimento de R\$ 5.085.731,62. Assim, conclui que, mesmo estando claro na Representação Fiscal, que o Impugnante teria recebido o valor de R\$ 3.812.620,95, a autoridade preferiu presumir o recebido de outro valor, que foi estipulado com base em contratos firmados com clientes, e por critérios de correção monetária de valores judicialmente depositados. Assim a autoridade fiscal não teria cumprido o dever imposto pelo art. 142 do CTN de provar a existência do fato gerador, tendo o auto de lançamento 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.

- c) Da impossibilidade de afastamento de esclarecimento prestado pelo Contribuinte sem prova de sua falsidade ou inexatidão. Despesas necessária e paga para a consecução dos rendimentos - Refere que foi comprovado o repasse para a Sociedade Costa Ramos Advogados Associados, no valor de R\$ 1.848.001,22, a título de remuneração pelos serviços prestado na ação trabalhista que originou o pagamento dos honorários, tendo juntado a TED do referido pagamento. Argumenta que a fiscalização diligenciou até a referida sociedade, que confirmou as informações prestadas, mas que mesmo assim tais informações foram desconsideradas. Sustenta que durante a fiscalização teria fornecido a relação nominal de todas as fontes pagadoras dos rendimentos auferidos no ano calendário de 2003, e explicou que o valor de R\$ 350.000,00 lançando em sua declaração de ajuste corresponderia a uma interpretação pessoa da legislação tributária, no sentido de atribuir a si a condição de pessoa jurídica de fato, tributando seus rendimentos como uma sociedade de advogados optantes pelo lucro presumido. Postula a exclusão da base de cálculo dos valores de R\$ 1.848.001,22 e R\$ 350.000,00.
- d) Multa Isolada referente à falta do Carnê-Leão – entende que a imposição da multa decorreu da mesma presunção de ocorrência de fato gerador, porquanto não há comprovada no auto de infração da data que os pagamentos teriam ocorrido, mas apenas a presunção de que teriam ocorrido na data do depósito judicial, dessa forma não haveria descrição completa do fato que ensejou a sua aplicação. Refere ainda que a imposição da multa isolada caracteriza dupla penalidade sobre a mesma base de cálculo.
- e) Da multa Qualificada – Insurge-se quanto a aplicação da multa de 150%, colacionando súmula nº 11 do CARF, referindo que a omissão de rendimentos não caracterizaria fraude para fins de imposição da multa qualificada. Acrescenta que não há fundamento legal no auto de lançamento para a imposição da multa de ofício, e muito menos para a imposição da qualificação. Entende que deve ser provada pela autoridade fiscal que o contribuinte agiu ou se omitiu dolosamente com o intuito de retardar ou de impedir o conhecimento do fato gerador, para que seja configurada a sonegação. Refere que não se estaria diante de sonegação, pois esta não se caracteriza pela redução do imposto devido, o que é tipificado pelo art. 72 da Lei nº 4.502/64 (fraude), mas sim quando da omissão quanto à ocorrência do fato gerador. Refere que sempre que intimado respondeu e apresentou os esclarecimentos pedidos, fornecendo os elementos de prova que dispunha. Postula o cancelamento da multa de ofício ou, então da sua qualificação.

### Acórdão de Impugnação

Em 22/06/2009, a 2ª Turma de Julgamento da DRJ/RJOII, por unanimidade de votos, acordou em rejeitar as preliminares e julgar PROCEDENTE EM PARTE o lançamento, determinando a exclusão da base de cálculo do imposto de R\$ 350.000,00, e de R\$ 1.848.001,22. Com isso, o imposto devido foi reduzido de R\$ 1.398.576,19 para R\$ 794.125,86, sobre o qual seria acrescido de multa qualificada e juros. De forma reflexa, a multa isolada foi reduzida de R\$ 699.076,55 para R\$ 396.851,39. A autoridade julgadora apresentou o seguinte cálculo:

	Valores em R\$
Infrações (conforme o auto de infração)	5.085.731,62
Valores excluídos	2.198.001,22

Infrações (valor mantido)	2.887.730,40
Base de cálculo declarada	340.600,00
Imposto devido	882.713,96
Imposto pago	88.588,10
<b>Imposto apurado</b>	<b>794.125,86</b>

	Valores em R\$
Valores sujeitos a recolhimento de carnê-leão (novembro 2003)	2.887.730,40
Parcela a deduzir	423,08
Imposto calculado (carnê-leão)	793.702,78
Carnê-leão recolhido	0,00
Alíquota da multa isolada	50%
<b>Multa isolada devida</b>	<b>396.851,39</b>

Nas razões de decidir, disse em síntese:

- a) Não ter havido cerceamento de defesa, sendo o Interessado cientificado das informações, tendo sido inclusive intimado a se pronunciar a respeito dos valores recebidos pelos Reclamantes da Ação Trabalhista nº 1053/89 e os respectivos honorários advocatícios que acompanharam a planilha remetida.
- b) Entendeu não prosperar a alegação de que houve autuação com base em presunção. Refere que a autuação considerou valores de honorários advocatícios pagos em razão da Reclamação Trabalhista nº 1053/89 ao autuado, destacando que o contribuinte admitiu ter patrocinado a causa e ter firmado contrato de honorários com os clientes relacionados, em valor correspondente a 20% das indenizações recebidas. Refere não ter havido contestação quanto ao recebimento do montante bruto corrigido de R\$ 25.428.658,08 recebido pelas pessoas físicas, sendo essa base sobre a qual foi calculado o recebimento do percentual de 20% a títulos de honorários.
- c) Determinou a exclusão de R\$ 350.000,00, referente à parcela declarada como rendimento recebido de pessoas físicas/externo no exercício de 2004, uma vez que a Fiscalização não comprovou que tal valor encontrava-se fora do montante de honorários advocatícios oriundos da Reclamação Trabalhista nº 1053/89.
- d) Da mesma forma, entendeu pela exclusão da importância de R\$ 1.848.001,22, sob o argumento de que tal quantia teria sido repassada para a Sociedade Costa Ramos Advogados, a título de honorários decorrentes da mesma ação trabalhista. Refere que apesar de sido juntada ao processo nota fiscal em nome de Milton Passos e outros, pode-se concluir que foi o Interessado quem contratou o Serviços da Sociedade Costa Ramos Advogados.
- e) No tocante à multa qualificada, entendeu que ficou caracterizada a conduta dolosa do contribuinte de se eximir do imposto devido, quer pela omissão de valores vultuosos, quer pelo fornecimento de informações inexatas à Fiscalização, com o fito de impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte do Fisco. Referiu não haver

vinculação da instância julgadora para aplicação da Súmula nº 11, do antigo Conselho de Contribuintes.

- f) Referente a aplicação da multa isolada, aduziu que sua aplicação decorre da lei, e que inexistente qualquer vedação a sua aplicação conjuntamente à multa de ofício.

Tendo em vista o parcial provimento da impugnação que ensejou numa redução significativa do crédito tributário, a DRJ encaminhou o acórdão prolatado como sujeito a recurso de ofício.

### **Requerimento de Desistência Parcial da Impugnação**

O contribuinte apresentou, em 26/11/2009, Requerimento de Desistência Parcial da Impugnação Administrativa (fl. 518), para efeitos da Lei nº 11.941/2009.

Menciona que, para fins de adesão ao parcelamento, reconhecia a base de cálculo de R\$ 3.237.730,40, que corresponde à base de cálculo apurada pela Fiscalização (R\$ 5.085.731,62), menos os honorários meramente repassados a terceiros, no valor de R\$ 1.848.001,22, postulando pelo prosseguimento da impugnação quanto a esses valores, bem como quanto da aplicação da multa isolada.

Traz comprovante de pagamento em DARF, emitida no Código 2904, no valor de R\$ 1.249.820,59, sendo R\$ 890.375,86 referente ao principal e 359.444,73, referente a juros e/ou encargos (fl.519).

### **Recurso Voluntário**

De acordo com a certidão de fls. 540, em razão da ausência de AR ou ciência pessoal nos autos acerca da intimação, foi considerada como data de ciência do Acórdão, a data protocolada no envelope dos correios que encaminhou o recurso voluntário do contribuinte, em 03/01/2011 (fl. 535).

Posteriormente, foi juntado Termo de Ciência Pessoal, atestando a retirada de cópia integral do processo, com ciência das decisões, despachos, intimações ou cobrança constantes dos mesmos, em 28/07/2014 (fls. 543).

Em suas razões, delimita o objeto de análise do recurso, em face da adesão do recorrente ao parcelamento instituído pela nº 11.941/10. Refere que a única base de cálculo utilizada de forma equivocada pelo lançamento objeto da impugnação, e sobre a qual houve postula o prosseguimento do processo, refere-se àquela que o acórdão entendeu pela exclusão do lançamento. Repete que *“com o afastamento da base de cálculo utilizada pelo lançamento de ofício dos valores de R\$ 1.848.001,22, correspondentes à verba pertencentes a terceiro, resta tão somente a irrisignação do ora Recorrente quanto à manutenção da multa isolada.”* Postulou a manutenção do acórdão, no tocante à exclusão dos valores apontados em sua parte dispositiva.

No tocante à multa isolada, postula a aplicação do art. 112 do CTN. Refere que, se por um lado, não haveria na legislação nada que diga que a aplicação de uma das multas excluiria a outra, por outro lado, não haveria dispositivo expresso a afirmar que fora do ano-calendário respectivo possam ambas as multas ser aplicadas concomitantemente. Colaciona jurisprudência acerca da impossibilidade de aplicação concomitante das multas.

Repete que o auto de infração pressupõe a data do suposto recebimento de valores de pessoas físicas, o que torna imperioso o cancelamento desta multa isolada, por não haver descrição completa do fato que ensejou a aplicação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Fabio Brun Goldschmidt, Relator

Os recursos de ofício e voluntário atendem a todos os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual merecem ser conhecidos.

### Recurso de Ofício.

**Omissão de Rendimentos de Trabalho sem vínculo empregatício recebido de pessoas físicas**

### Exclusão da base tributável da quantia de R\$ 1.848.001,22

Decorre a autuação da fiscalização ter constatado que o contribuinte não informou o recebimento de honorários advocatícios recebidos no ano-calendário de 2003, cujos pagamentos foram reportados pelos beneficiários da Ação Trabalhista nº 1053/89.

Diante da base de cálculo da tributação, o contribuinte informou que, dentre os valores recebidos dos beneficiários, teria repassado a parcela de R\$ 1.848.001,22, para outro escritório que o auxiliou na condução da demanda judicial.

Entendo que leva razão o contribuinte.

O contribuinte juntou nota fiscal à fl. 234, emitida por Costa Ramos Advogados e Associados, onde consta na discriminação de serviços tratarem-se de “*honorários referente ao processo Milton Passos e outro tramitado na 14ª Vara Federal sob o nº 1053/89*”, no valor de 1.848.001,22. Trouxe ainda comprovante de TED, emitido pelo Contribuinte Sergio Pinheiro Drummond em favor de Costa Ramos Adv. Assoc. (fl. 235).

Cumprе referir que a nota fiscal emitida por Costa Ramos Advogados e Associados foi emitida em favor de Milton Passos e outros (fls. 234). Todavia, através do TED emitido (fls. ) bem como a declaração da Sociedade Costa Ramos Advogados, que informou que referidos valores eram parte dos honorários da Reclamação Trabalhista nº 1053/89 que foram cedidos pelo contribuinte., não há dúvidas que se trata de repasse de honorários do contribuinte Sergio Pinheiro Drummond para Costa Ramos Advogados e Associados.

Tal conjunto probatório é suficiente para depreender que referida quantia pertence de fato a terceiro, tendo apenas transitado na conta-corrente do contribuinte. Sendo assim, por força do art. 45, inciso I, e VIII, deveriam ser tributados por terceiros que não o contribuinte, por não configurar-se como renda.

Diane do exposto, entendo que não merece reparos o Acórdão da DRJ, negando-se provimento ao Recurso de Ofício no ponto.

### **Exclusão da Base de cálculo de R\$ 350.000,00**

A decisão da DRJ optou por excluir do montante a ser tributado a parcela de R\$ 350.000,00, declarada pelo Interessado como rendimento recebido de pessoas físicas no exercício de 2004. Argumentou, na ocasião, que a Fiscalização não comprovou que tal valor encontrava-se fora do montante de honorários advocatícios oriundos da Reclamação Trabalhista nº 1053/89,

Aqui, ocorre uma situação peculiar. Verifica-se que o contribuinte apresentou pedido de desistência de fls. 518, onde afirmou reconhecer, para fins de parcelamento, a base tributada no valor de R\$ 3.237.730,40. Tal valor correspondente à diferença entre a base que serviu de objeto da autuação (R\$ 5.085.731,62) e os valores repassados a terceiros (R\$ 1.848.001,22).

Diante dos valores confessados no pedido de desistência, que excluiu do montante lançado tão somente a parcela de R\$ 1.848.001,22, percebe-se que o contribuinte entendeu como devida a parcela de R\$ 350.000,00, em que pese tenha apresentado impugnação no ponto, o qual foi acolhido pelo Acórdão *a quo*.

Com isso tem-se a seguinte situação: O contribuinte teve provida sua impugnação para excluir da base de cálculo da autuação o valor de R\$ 350.000,00. Todavia, posteriormente, apresentou pedido de desistência parcial do recurso para fins de parcelamento, onde incluiu no montante parcelado a parcela de R\$ 350.000,00.

Caso não houvesse Recurso de Ofício, tal parcela teria restado incontroversa, não podendo ser revista pelo Colegiado. Todavia, considerando que houve o recurso obrigatório, cabe ao CARF pronunciar-se sobre tal parcela. Diante disso, considerando que tais valores ingressaram na base de cálculo dos débitos apresentados para o parcelamento, configura-se a desistência da discussão administrativa quanto a esse ponto.

Por essa razão, entendo que deve ser provido o recurso de ofício, para que tais valores voltem a integrar a base de cálculo do imposto.

### **Recurso Voluntário**

O Recurso Voluntário cinge-se a três pedidos:

- 1) O reconhecimento do Pedido de Desistência parcial efetuado
- 2) A manutenção do Acórdão na parte objeto do Recurso de Ofício.
- 3) A exclusão da multa isolada referente à falta de recolhimento do carnê-leão.

Os pontos 1 e 2 devem ser analisados conjuntamente. Isso porque, como visto acima, o pedido de desistência albergou parcela decidida favoravelmente pelo Acórdão da DRJ. Sobre tal parcela (R\$ 350.000,00) foi interposto Recurso de Ofício. Dessa forma, o acolhimento do pedido de desistência parcial, impede a manutenção do acórdão *a quo* no tocante à exclusão de R\$ 350.000,00, da base de cálculo tributável, conforme visto acima.

Diante disso, o pedido de manutenção do Acórdão *a quo* no ponto referente à parcela de R\$ 350.000,00, não pode prosperar, tendo em vista tratar-se de dívida confessada pelo Contribuinte, como visto na análise do Recurso de Ofício. Nesse sentido, precedentes do CARF:

#### Ementa

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/01/2002 a 31/05/2007 PEDIDO DE PARCELAMENTO. DESISTÊNCIA PARCIAL. PERDA DE OBJETO. NÃO CONHECIMENTO. A opção do contribuinte a parcelamento após a lavratura do lançamento importa em desistência da discussão administrativa e renúncia ao direito sobre o qual se funda a defesa, impondo-se o não conhecimento do recurso nesta parte. (...)

Recurso Parcialmente Conhecido. Recurso Voluntário Provido em Parte.

(Número do Processo: 15889.000614/2007-03; Relator(a): Sílvia de Brito Oliveira; nº Acórdão: 3402-002.209)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 20/03/2003 a 10/07/2003

PARCELAMENTO. DESISTÊNCIA PARCIAL. O pedido de parcelamento do principal e dos juros de mora constitui confissão irretratável de dívida e configura a concordância do sujeito passivo com o crédito tributário exigido, o que resulta na extinção do litígio no particular, por falta de objeto.

ESCRITURAÇÃO DE CRÉDITOS DE IPI. AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. APLICAÇÃO DO ART 63. DA LEI 9.430/96. Para prevenção da decadência cabe ao Fisco o lançamento de auto de infração, sem multa de mora, dos créditos escriturados em cumprimento a ordem judicial.

(Número do Processo:10980.016144/2008-19;Relator(a): ALEXANDRE GOME; nº Acórdão 3302-002.099)

No mérito, delimita-se a análise do Recurso Voluntário acerca da possibilidade de cumulação entre a multa de ofício e a multa isolada, como referido expressamente pelo Contribuinte (fls. 526): “(...) o fato é que o Recurso Voluntário cingir-se-á a impugnar a parte do Acórdão ora recorrido que manteve, ainda que parcialmente, o *bis in idem* que é a imposição de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, coisa que este Órgão Judicante sempre rechaçou, como será demonstrado alhures”

Nesse ponto, entendo que assiste razão ao recorrente.

Quanto à impossibilidade de cumulação, assim já entendeu este Conselho. A título elucidativo veja-se a ementa abaixo reproduzida.

*ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF*

*Exercício: 2003, 2004, 2005*

*OMISSÃO DE RECEITAS DE ALUGUEL. DECLARAÇÃO RETIFICADORA APÓS INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO.*

*[...]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 nº 10909.000897/2007-86 82-CITI; Acórdão nº 2101-00.281 Fl. 647,2011)*

Para corroborar, também o Conselheiro Rafael Pandolfo assim o referiu:

*Processo nº 10510.721212/201199*

*Recurso nº*

*Acórdão nº 2202002.268*

*– 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária*

*Sessão de 16 de abril de 2013*

*Matéria Multa Isolada IRPF*

*Recorrente ANA MARIA SOARES DE ABREU*

*Recorrida FAZENDA NACIONAL*

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

*Ano calendário:*

*2007*

*MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CUMULAÇÃO. CARNÊ*

*LEÃO. DEDUÇÕES INDEVIDAS.*

*A cumulação da multa de ofício com a multa isolada, sobre a mesma base de cálculo, acarreta bis in idem e é incompatível com o regime estabelecido pelo art. 112, do CTN. Jurisprudência consolidada deste conselho.*

*Recurso Voluntário Provido*

Nesse contexto, entendo pela impossibilidade da cumulatividade da multa isolada e de ofício, devendo ser excluído do lançamento o valor pertinente de uma delas.

No caso, contudo, entendo que a multa a ser excluída é a de ofício, e não a isolada, por três motivos: a) ante as duas possibilidades, o artigo 112 do CTN manda aplicar a interpretação mais favorável; b) em se tratando de sanção, impera a tipicidade e a literalidade. Multa isolada, por definição é aquela que se aplica isoladamente, sem qualquer outra; c) por um princípio de especialidade, aplica-se com base no determinado no art. 108, III, em face de um conflito aparente de normas, deve-se excluir uma delas optando pela que seja mais específica; no caso, aquela atinente ao carnê-leão, porque especificamente dirigida conduta aqui versada e não, genericamente, ao não pagamento de tributo.

Relativamente às sanções aplicadas, vê-se que a autoridade coatora entendeu por cumular a multa de 75% prevista na Lei 9.430/96, no art. 44, I, para as hipóteses de omissão de rendimentos decorrente de depósitos bancários sem origem, com a multa de 50%, prevista no inciso II, do mesmo artigo, para as hipóteses de falta de recolhimento de carnê-leão.

Equivoca-se, no entanto, ao assim proceder, por incidir em ofensa à proibição de *bis in idem*.

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 que conduziriam a uma dupla punição.

Para tanto, 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>1</sup> paulatinamente integrados ao Direito Penal interno de diversos países. A primeira 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; a segunda 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>2</sup> Por isso se entende que o conflito de normas é *sempre* aparente (com o

<sup>1</sup> NIETO, A. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2 ed.. Madrid: Tecnos, 1994, p. 517.

<sup>2</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

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 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>3</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>4 5 6</sup> Da mesma forma, tratando-se de princípios que objetivam garantir observância à

---

«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)

<sup>3</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 corretor de deficiencias normativas.” Ob. cit., p. 517.

<sup>4</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>5</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)



protegido se refunden en la acción culminante y de más entidad penal”<sup>11</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>12</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.

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,

<sup>11</sup> STS de 21 de junho de 1976 (Sala 2ª; Ar. 3120)

<sup>12</sup> Ob. cit., p. 518.

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>13</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>14 15</sup>

Como ressalta García ALBERO, “desde un punto de vista lógico, la relación subyacente es la de inclusión o subordinación”.<sup>16</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 suprima mentalmente la existencia del delito específico. Cuando suceda entonces que todo hecho sin excepción de los allí contemplados es susceptible de ser calificado con arreglo al precepto general, ha de afirmarse la relación de especialidad.”<sup>17</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%*.

<sup>13</sup> GRECO, Rogério. Ob.cit., p. 30

<sup>14</sup> JESUS, Damasio de. Direito Penal. São Paulo: Saraiva, 19ª ed., 1995, p. 95.

<sup>15</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>16</sup> GARCÍA ALBERO, Ramón. *Non Bis in Idem Material y Concurso de Leyes Penales*. Barcelona: Cedecs, 1995, p. 321.

<sup>17</sup> GARCÍA ALBERO, Ramón. ob. cit, p. 322.

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 lei especial, portanto, 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 75%*.

Entender o contrário, aliás, implicaria mesmo na necessidade de declarar *illegal* 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>18</sup> de nosso Regimento, o que, mais uma vez, reforça a linha de raciocínio acima adotada.

Finalmente, e não menos importante, é de se dizer que a multa pela qual optamos é justamente aquela denominada “isolada”.

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*

<sup>18</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

*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”.

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 verbo isolar advém do francês “isoler”, como explicita o Houaiss, “fr. isoler 'fazer tomar a forma de uma ilha', o que, em tese, autorizaria o recurso às duas interpretações, ainda que parece pender para a preferência ao segundo sentido antes mencionado (aplicação solitária).

Se o vernáculo, contudo, poderia conduzir mais uma vez 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 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.

Analisando o auto de infração verificamos que a multa de ofício qualificada partiu da base de cálculo considerada em relação às infrações foi de R\$ 5.085.731,62 ((fls. 287 e 289). Tais valores referem-se à totalidade dos pagamentos decorrentes de honorários advocatícios recebidos em 2003 (na forma descrita no termo de verificação fiscal de fls. 293), e, portanto estariam sujeitos ao recolhimento por carnê-leão.

Sobre tais valores foi deduzida quantia relativa ao imposto recolhido no valor de R\$ 5.076,90, (relativa ao pagamento sobre uma base declarada de R\$ 340.600,00 no respectivo ano), chegando-se ao valor de R\$ 1.398.576,19 de imposto devido, sobre o qual incidiu a multa de 150%, no valor de R\$ 2.097.864,28, e os juros de mora no valor de R\$ 862.501,93 (fls. 287 e 289).

Igualmente, a multa isolada incidiu sobre a totalidade dos valores recebidos em razão de honorários advocatícios, R\$ 5.085.731,62, sendo excluído parcela de 423,08, chegando-se a uma base de imposto de R\$ 1.398.153,11, sobre o qual incidiu a multa isolada de 50% (fl. 288).

Como se vê, 100% da base de cálculo utilizada para o cálculo da multa de ofício foi utilizada também para o cômputo da multa isolada, gerando obviamente a dupla penalidade sobre a mesma quantia/recebimento.

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%).

### **Conclusão**

Diante de todo exposto, entendo pelo PARCIAL PROVIMENTO DO RECURSO DE OFÍCIO, para que seja novamente incluída a quantia de R\$ 350.000,00 na base de cálculo da exação. Quanto ao Recurso Voluntário, entendo por CONHECER PARCIALMENTE, e nesta dar PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, afastando a aplicação conjunta das sanções (multa de ofício e isolada), com aplicação, exclusiva, da multa isolada de 50%, sobre os valores apurados.

## Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Lopo Martinez.

Este voto direciona-se exclusivamente ao Recurso Voluntário, quando se aprecia a concomitância da multa isolada com a multa de ofício, ponto na qual diverjo do Conselheiro Relator,

### Da Multa Isolada

Cabe reconhecer, que no tocante ao lançamento da multa de ofício exigida de forma isolada pelo recolhimento em atraso do carnê-leão, se faz necessário destacar que o lançamento engloba valores recebidos mensalmente, cujas importâncias foram lançadas de ofício, através da constituição de crédito tributário via Auto de Infração.

A Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do Auto de Infração com tributo e sem tributo dispôs:

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

*Parágrafo único - Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - (omissis).*

*§ 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

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

*II - isoladamente quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.*

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,*

*serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”*

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

É cristalino o texto legal quando se refere às normas de constituição de crédito tributário, através de auto de infração sem a exigência de tributo. Do texto legal conclui-se que para o ano calendário de 1998, não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo, ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

Quanto à impossibilidade de cumulação, assim já entendeu este Conselho. A título elucidativo, veja-se a ementa abaixo reproduzida.

*ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF*

*Exercício: 2003, 2004, 2005*

*OMISSÃO DE RECEITAS DE ALUGUEL. DECLARAÇÃO RETIFICADORA APÓS INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO.*

*[...]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 nº 10909.000897/200786 82C1T1; Acórdão nº 210100.281 Fl. 647,2011)*

Para corroborar, também o Conselheiro Rafael Pandolfo assim o referiu:

**Processo nº 10510.721212/201199**

**Recurso nº**

**Acórdão nº 2202002.268**

**– 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**

**Sessão de 16 de abril de 2013**

**Matéria Multa Isolada IRPF**

**Recorrente ANA MARIA SOARES DE ABREU**

**Recorrida FAZENDA NACIONAL**

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

Ano calendário:

2007

**MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CUMULAÇÃO. CARNÊ  
LEÃO. DEDUÇÕES INDEVIDAS.**

A cumulação da multa de ofício com a multa isolada, sobre a mesma base de cálculo, acarreta *bis in idem* e é incompatível com o regime estabelecido pelo art. 112, do CTN. Jurisprudência consolidada deste conselho.

**Recurso Voluntário Provido**

Nesse contexto, entendo pela impossibilidade da cumulatividade da multa isolada e de ofício, devendo ser excluído do lançamento o valor pertinente ao da multa isolada, pois não havia previsão legal para sua imposição no ano calendário em cotejo. Entendo que não se trata de selecionar a multa menos gravosa, mas de verificar a legalidade da cobrança da multa. A previsão legal da multa de ofício é clara, entretanto para a multa isolada, entende-se que não havia a previsão legal.

Ante ao exposto, acompanhando o relator nas demais questões, voto por dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada pela concomitância, mantendo a multa de ofício.

(Assinatura digital)

Antonio Lopo Martinez