



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

Processo nº	10120.726066/2012-62
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2301-004.553 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	8 de março de 2016
Matéria	Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF
Recorrente	INDIO DO BRASIL ARTIAGA LIMA
Recorrida	União (Fazenda Nacional)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2007

Ementa:

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. *BIS IN IDEM*. PRINCÍPIO PENAL DA CONSUNÇÃO.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de carnê-leão ou estimativas.

Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplique-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

Ambas as infrações são resultado de um fato comum, que não podem caracterizar, mais de uma infração, pois resultaria em o *bis in idem* o qual é incompatível com o regime estabelecido pelo art. 112, do CTN. Ademais, cabe aplicar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

Recurso Voluntário Provido

(assinado digitalmente)
João Bellini Júnior– Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)
Alice Grecchi – Redatora para o acórdão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos o relator e os Conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes e Luciana de Souza Espíndola Reis. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Alice Grecchi.

Participara do julgamento os Conselheiros: João Bellini Júnior (Presidente), Júlio César Vieira Gomes (Presidente Substituto), Alice Grecchi, Ivacir Júlio de Souza, Luciana de Souza Espíndola Reis, Nathalia Correa Pompeu (suplente), Amilcar Barca Teixeira Junior (suplente) e Marcelo Malagoli da Silva (suplente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão 03-49.376, exarado pela 3^a Turma da DRJ em Brasília (fls. 9438 a 9468 – numeração dos autos eletrônicos).

O auto de infração (fls. 8886 a 8906), é referente imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), e diz respeito ao ano-calendário 2008. Foram lançados os seguintes valores:

Imposto de Renda Pessoa Física - Suplementar	657.121,39
Multa Proporcional (passível de redução)	985.682,09
Juros de Mora (cálculo válido até 05/2012)	199.502,05
Multa Exigida Isoladamente (passível de redução)	306.345,05
Total do Crédito Tributário	2.148.650,58

As infrações apontadas são: (a) omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório; (b) redução indevida das bases de cálculo mensal (carnê-leão) e anual (declaração de ajuste anual) do imposto de renda com dedução a título de livro-caixa; (c) multa isolada por falta de recolhimento do imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF) a título de carnê-leão. (Detalhamento das infrações e enquadramento legal nos autos, fls. 8886 a 8908.)

Em sua impugnação, o contribuinte atacou o lançamento concernente à omissão de rendimentos, à dedução das despesas do livro-caixa, e à multa isolada por falta de recolhimento IRPF a título de carnê-leão.

A DRJ julgou a impugnação procedente em parte, reconhecendo despesas adicionais (livro-caixa) no valor de R\$566.719,34; restabelecendo, a título de despesas de livro-caixa, o valor de R\$54.569,54; reduzindo a multa isolada para R\$231.429,59 e o saldo total de imposto a pagar de R\$486.266,95, sendo R\$443.273,42 com multa de ofício de 150% e juros de mora, e R\$42.993,53 com multa de ofício de 75% e juros de mora. O acórdão recebeu as seguintes ementas:

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/04/2016 por ALICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 07/04/2016 por AL

ICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 07/04/2016 por JOAO BELLINI JUNIOR

Impresso em 08/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Exercício: 2009

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS SUJEITOS AO CARNÊ-LEÃO. Verificado que os rendimentos tributáveis auferidos pelo contribuinte não foram integralmente oferecidos à tributação na Declaração de Imposto de Renda, mantém-se o lançamento.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE LIVRO CAIXA. DESPESAS DEDUTÍVEIS (PARCIAL). REQUISITOS LEGAIS. As despesas relativas às remunerações pagas a terceiros com vínculo empregatício, os emolumentos pagos a terceiros e as despesas de custeio necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte pagadora são dedutíveis, desde que comprovadas e escrituradas no Livro Caixa.

MULTA ISOLADA (CARNÊ-LEÃO). CABIMENTO. A multa de lançamento de ofício é exigida isoladamente no caso de pessoa física sujeita ao recolhimento mensal obrigatório do Imposto (carnê-leão) que deixar de fazê-lo.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Não há óbice legal para que se aplique a multa de ofício e a multa isolada, vez que são infrações de naturezas distintas.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DOLO. CABIMENTO. O percentual da multa de lançamento de ofício será elevado para 150% quando comprovado nos autos que o procedimento adotado pelo sujeito passivo demonstra intenção de não levar à tributação rendimentos sabidamente tributáveis.

A ciência dessa decisão ocorreu em 08/11/2012 (fl. 9478).

Em 04/12/2012, foi apresentado recurso voluntário (fls. 9493 a 9515), no qual foram reiterados, em síntese, os termos da impugnação.

Pedi o “parcial provimento ao recurso para reformar a decisão de primeira instância na parte em que manteve o lançamento”; caso o acórdão recorrido seja mantido, ainda que em parte, que seja afastada a incidência da multa agravada, devido a não comprovação de atuação dolosa do recorrente, e os juros SELIC sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal para o mister”.

O processo foi distribuído para este relator em 12/03/2015 (fl. 31537).

Em 27/03/2015, o contribuinte apresentou sua desistência parcial do recurso voluntário, para efeito do que dispõe a Lei 11.941, de 2009, pela qual informa “informa que continuará discutindo, na via administrativa e por meio do processo supramencionado, os débitos provenientes da multa isolada (código 6352), na importância de R\$ 306.345,05”.

É o relatório.

Voto Vencido

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/04/2016 por ALICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 07/04/2016 por AL

ICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 07/04/2016 por JOAO BELLINI JUNIOR

Impresso em 08/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro Relator João Bellini Júnior

O recurso voluntário é tempestivo e aborda matéria de competência desta Turma. Portanto, dele tomo conhecimento.

Ressalto que, em face da desistência parcial do recurso voluntário, a única questão de mérito a ser apreciada no presente julgamento é a multa isolada por falta de recolhimento IRPF a título de carnê-leão.

O contribuinte, no tópico “Preliminares de mérito” aborda três questões: (a) o uso da jurisprudência para convencimento dos julgadores, (b) a juntada a destempo de documentos que demonstram “a existência de erros capazes de invalidar por completo o lançamento” e (c) a negativa, por parte da DRJ, de solicitar as diligências que o contribuinte pretendia.

A abordagem de tais questões – as quais não são propriamente questões preliminares, pois dizem respeito ao exame do mérito – torna-se desnecessária no que tange às infrações (a) omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório e (b) redução indevida das bases de cálculo mensal (carnê-leão) e anual (declaração de ajuste anual) do imposto de renda com dedução a título de livro-caixa, uma vez que, com o pagamento do crédito tributário a elas respeitante, o contribuinte não mais litiga quanto a elas, reconhecendo ser correta a base de cálculo do lançamento.

Será então abordado recurso voluntário quanto à matéria que continua em litígio – multa isolada por falta de recolhimento do imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF) a título de carnê-leão.

questões de mérito

da multa isolada

O contribuinte alega que, ao mesmo tempo em que se aplicou a penalidade isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, em relação à mesma base foi aplicada também multa qualificada sobre os rendimentos omitidos, o que constitui superposição de penalidade. Cita jurisprudência deste CARF.

Afirma que, na hipótese de duas normas punitivas concorrem quanto à determinada conduta, é essencial a identificação do bem jurídico tutelado pelo direito e que o deslinde do conflito de normas deve ser resolvido com a absorção de uma norma pela outra. Nesse sentido, assevera que, ainda que houvesse omissão de receita, a falta de pagamento do tributo estimado (carnê-leão) seria meio preparatório para a supressão do tributo apurado no final do exercício. Nesse caso, em face do princípio da consunção, o primeiro estaria absorvido pelo segundo, uma vez que o bem jurídico mais importante seria a arrecadação tributária, cumprida pelo recolhimento do tributo apurado no fim do ano-calendário, ao passo que o bem jurídico de relevância intermediária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, consubstanciada na obrigação do recolhimento de estimativas.

No respeitante à multa isolada em face da falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, minha opinião coincide com a do conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, relator (vencido) do acórdão 9202-02.297, as quais reproduzo assumindo-as, *mutatis mutandis*, como razões de meu voto:

(...) Sou forçado a reconhecer que a jurisprudência deste Conselho há muito se assentou no sentido de não admitir a cobrança concomitante de multa de ofício incidente sobre os rendimentos omitidos e da multa isolada por falta do recolhimento mensal do carnê-leão, calculada sobre os mesmos rendimentos. Afirma-se que aplicar duas penalidades sobre a mesma base de cálculo resulta em verdadeiro bis in idem, o que não é admitido no direito pátrio. Apesar da força dos argumentos, ainda não consegui me convencer de sua correção.

Penso que a aplicação conjunta das duas multas é decorrência direta do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e de que não existe dupla penalidade pela mesma infração, uma vez que a multa isolada pune o não recolhimento mensal do carnê-leão, nos termos do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, enquanto a multa de ofício pune a falta de tributação dos rendimentos omitidos na declaração de ajuste anual, sendo necessárias punições diferentes para condutas ilícitas diversas. Do mesmo modo, não encontro qualquer óbice na legislação tributária para a adoção da mesma base de cálculo para penalidades relativas a duas infrações distintas. Não vejo qualquer semelhança com o fenômeno do bis in idem, onde se cobra o mesmo tributo de um mesmo contribuinte sobre um mesmo fato gerador. (...)

Ademais, no presente caso, cuida-se do ano-calendário de 2009. Há decisões em todas as Turmas Ordinárias pela pertinência da aplicação da multa isolada para fatos geradores ocorridos após a edição da vigência da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei 11.488, de 2007).

Reproduzo, nesse sentido, o voto vencedor do Conselheiro Antônio Lopo Martinez no Acórdão 2202-002.960, de 21/01/2015:

A Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 1.488, 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)

- 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 penalidades: 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 2010 e 2011, independentemente da aplicação da multa pela falta de recolhimento do imposto devido quando do ajuste anual.

Nesse sentido, decisões das seguintes Turmas desta 2ª Seção:

1º Turma da 1ª Câmara:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/04/2016 por ALICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 07/04/2016 por AL

ICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 07/04/2016 por JOAO BELLINI JUNIOR

Impresso em 08/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE. Improcede a exigência de multa isolada com base na falta de recolhimento do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física devido a título de carnê-leão, quando cumulada com a multa de ofício decorrente da apuração de omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas, em relação às autuações relativas a períodos anteriores a entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. (Grifou-se.) (Acórdão 2101-002.684, Relator: Eduardo de Souza Leão)

2º Turma da 1ª Câmara:

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI NOVA DE CARÁTER PENAL - REDUÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO - APLICAÇÃO AOS CASOS NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADOS - A multa isolada pelo não pagamento do carnê-leão, aplicada no percentual de 75%, deve ser adaptada ao percentual previsto no art. 44, II, "a", da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, que expressamente reduziu a multa pelo não recolhimento mensal obrigatório para 50%, aplicando-se, aqui, o princípio da retroatividade benigna da lei de caráter penal. (Acórdão 2102-00241, Redatora-designada: Núbia Matos Moura)

1º Turma da 2ª Câmara:

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. Em relação aos fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006, 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. (Acórdão 2201-002.669, Relatora: Nathália Mesquita Ceia) (Grifou-se.)

2ª Turma Especial

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. (Acórdão 2802003.184, Relator: Jorge Claudio Duarte Cardoso)

Voto, portanto, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior

Relator

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheira Alice Grecchi, Redatora Designada.

Peço vênia ao Nobre Relator para discordar de seu posicionamento em relação à imposição de multa isolada por falta de recolhimento do IRPF, a qual entendo que deva ser afastada, pelas razões que passo a expor.

Documento assinado digitalmente conforme WIFN 22002 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/04/2016 por ALICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 07/04/2016 por AL

ICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 07/04/2016 por JOAO BELLINI JUNIOR

Impresso em 08/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A fim de elucidar melhor a questão, se faz as seguintes considerações.

Por necessitar de recursos para executar suas funções, Administração não pode aguardar o encerramento do período de apuração para receber os tributos cujos fatos geradores irão ocorrer no final do exercício. Neste contexto, antes da ocorrência do fato gerador, criou-se obrigações impondo ao sujeito passivo o dever de antecipar recolhimentos no decorrer do ano-calendário. Os valores recolhidos a título de carnê-leão, no caso de pessoa física, os recolhimentos a título de estimativas, no caso de pessoas jurídicas, são deduzidos do imposto apurado no final do exercício. Se deduzidos do valor do imposto devido não há como negar que têm natureza de tributo e correspondem, assim como o IRRF, em pagamento antecipado.

Quando se estabelece obrigação do sujeito passivo em recolher carnê-leão ou estimativa não se está imputando a ele qualquer omissão relacionada a fato gerador. Nestas circunstâncias o fato gerador ainda não ocorreu e, encerrado o período de apuração, pode haver situações em que sequer se verificará a existência da situação descrita em lei que resulte na obrigação de pagar tributo.

Se no mês de março o contribuinte pessoa física ou jurídica deixar de recolher, por exemplo, carnê-leão ou estimativa, respectivamente, no mês seguinte a autoridade fiscal pode exigir o valor não recolhido com multa de 50%.

Contudo, encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, 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.

Só faz sentido falar em multa isolada antes da declaração ou pagamento antecipado, quando ainda o Fisco não tem qualquer conhecimento do imposto devido. Se há declaração, e, portanto, relação jurídica tributária constituída ou se há pagamento parcial de tributo devido, fala-se apenas de multa de ofício, e não em isolada.

Quando se fala em multa isolada esta só pode estar relacionada ao não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas devidas durante o ano-calendário.

Encerrado o ano-calendário sem que os rendimentos sejam oferecidos à tributação exige-se o imposto com multa de 75% ou se for o caso de 150%. A não ser a adoção desta lógica jamais se aplicaria, em relação ao carnê-leão ou as estimativas o disposto no artigo 138 do CTN.

Observemos que a **multa de ofício** é exigida sempre que houver omissão de rendimentos e não estivermos diante de denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e juros, conforme previsto no artigo 138, do CTN.

A multa isolada, por sua vez, é devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça os rendimentos à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75%.

Igualmente, não subsiste o argumento de que a multa isolada deve ser exigida após o encerramento do período de apuração, ainda que em concomitância com a multa de

ofício, em virtude de estar prevista em norma autônoma e por não ter o sujeito passivo adimplido a obrigação na data do vencimento.

Não se pode interpretar um dispositivo legal desconsiderando as demais normas que integram o sistema. Se assim fosse, pressupondo atraso do sujeito passivo em relação ao vencimento do tributo, chegaríamos ao ponto de formar raciocínio equivocado cumulando multa de ofício com multa moratória. Para tal, bastaria dizer que sendo a multa moratória devida nos casos de atraso no pagamento e que nos casos de omissão há atraso, ter-se-ia situação em que ambas as multas seriam devidas. Mas, sempre que uma conduta de menor gravidade se constituir em pressuposto para que ocorra uma infração punida com penalidade mais grave, esta absorve a menor.

Na linha do presente voto, à título de exemplo cito os seguintes precedentes deste E. Conselho:

"Processo nº 18471.003099/200886

Acórdão nº 2202002.924 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 3 de dezembro de 2014

Matéria IRPF

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)."

"Processo nº 10840.720592/200815

Acórdão nº 2801003.110 – 1ª Turma Especial

Sessão de 17 de julho de 2013

Matéria IRPF

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

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."

"Processo nº 10530.004512/200876

Acórdão nº 1101001.234 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 04 de dezembro de 2014

Matéria IRPJ Incentivos Fiscais

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44, parágrafo

1º, inciso IV da Lei N° 9.430, de 1.996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."

Ademais, a interpretação não resta alterada em relação aos fatos geradores ocorridos após a edição da vigência da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007 (convertida na Lei 11.488, de 2007), pois cabe a seguinte questão: admite-se a imposição simultânea de multa de ofício e de multa isolada? Não haveria, na hipótese *bis in idem*?

O *bis in idem*, conceitualmente, consiste na imposição de mais de uma punição pela prática de um mesmo fato por parte da pessoa punida. É vedada no sistema brasileiro, ainda que o fato afigure-se enquadrável pelas normas prescritivas das duas punições.

Diante disso, não há dúvida de que a hipótese dos autos, configura a ocorrência de *bis in idem*. A base fática para a imposição de ambas as multas é a mesma.

Óbvio, no entanto, que ambas as infrações são resultado de um fato comum, que pode caracterizar, abstratamente, mais de uma infração, o que não descaracteriza o *bis in idem*.

Cabe salientar, ainda, que além do *bis in idem* se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

Para fins de esclarecimento da controvérsia, cito as normas que, segundo o Fisco, foram violadas, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e alterações:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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; (Redação dada 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

A multa do inciso I é aplicável nos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

A multa do inciso II, entretanto, é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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)".

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal. As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no *caput*.

No sentido em que esta relatora interpretou a legislação supratranscrita, cabe transcrever ementa a acórdãos do STJ – Superior Tribunal de Justiça, posteriores a vigência da Lei nº 11.488, de 2007:

RECURSO ESPECIAL N° 1.496.354 - PR (2014/0296729-7)
RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : LIN WING HO
ADVOGADO : ALEXANDRE MAURIOS KUHN
EMENTA PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. *Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.*
2. *Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.*
3. *A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".*
4. *A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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 n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

AgRg no REsp 1499389 / PB

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL

2014/0309525-3

Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

*AgRg no RECURSO ESPECIAL N° 1.499.389 - PB
(2014/0309525-3)*

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES

AGRAVANTE : FAZENDA NACIONAL

*ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA
NACIONAL*

*AGRAVADO : QUESALON DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS
FARMACÉUTICOS LTDA*

*ADVOGADOS : ABÉRIDES NICÉAS DE ALBUQUERQUE
NETO E OUTRO(S) FÁBIO HENRIQUE DE ARAÚJO
URBANO E OUTRO(S) MINARTE FIGUEIREDO BARBOSA
FILHO RICARDO JOSÉ VIEIRA CUNHA*

*EMENTA TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE
OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA
LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE.
IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.*

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrava-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

Com estes fundamentos, não há possibilidade cumulativa de tais multas, seja

pelo fato de encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão e,

por consequência, também incabível a aplicação de multa isolada sobre. Seja por acarretar *bis in idem* sendo incompatível com o regime estabelecido pelo art. 112, do CTN. Seja aplicando-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente. Desta forma, deve ser cancelada a multa isolada aplicada no percentual de 50%, pois, não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada.

Assim, voto no sentido de cancelar do lançamento relativo à multa isolada (50%), por falta de recolhimento do IRPF.

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi, Redatora designada.