



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10120.726066/2012-62  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-006.905 – 2ª Turma  
**Sessão de** 24 de maio de 2018  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** INDIO DO BRASIL ARTIAGA LIMA

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

Exercício: 2007

MULTA ISOLADA DO CARNÊLEÃO. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

É devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnêleão, 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, para fatos geradores posteriores a 2006, face a alteração legislativa ter sido operacionalizada tão somente em 22.01.2007 com a MP 351/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe negou provimento.

(Assinado digitalmente)  
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)  
Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional face ao acórdão 2301-004.553, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 3ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se o presente processo de Auto de Infração referente ao imposto sobre a renda da pessoa física – IRPF, ano-calendário 2008, decorrente de (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), no valor de R\$ 2.148.650,58 (dois milhões, cento e quarenta e oito mil, seiscentos e cinquenta reais e cinquenta e oito centavos), sendo: Imposto de Renda Pessoa Física – Suplementar de R\$ 657.121,39; Juros de Mora (calculados até 05/2012) de R\$ 199.502,05; Multa proporcional (passível de redução) de R\$ 985.682,09 e Multa Isolada (passível de redução) de 306.345,05.

O Contribuinte apresentou a impugnação.

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 Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 9493/9515, no qual foram reiterados, em síntese, os termos da impugnação: pediu o parcial provimento ao recurso para reformar a decisão de primeira instância na parte em que manteve o lançamento; caso o acórdão recorrido fosse mantido, ainda que em parte, que fosse 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 a Turma Ordinária 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 informou 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.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento **DEU PROVIMENTO** ao Recurso Ordinário, no sentido de cancelar do lançamento relativo à multa isolada (50%), por falta de recolhimento do IRPF. A Decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Exercício: 2007

Ementa:

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANOCALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA. CARNÊLEÃO. *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, aplica-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

Às fls. 31572/31585, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **possibilidade de concomitância de multas isoladas e de ofício**, mantendo-se a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento do imposto de renda devido a título de carnê-leão. A Câmara *a quo* entende que não pode ser exigida concomitantemente a multa por lançamento de ofício e a multa isolada, considerando o princípio da consunção. Por sua vez, os acórdãos paradigmas entenderam que as duas multas podem ser exigidas simultaneamente, sem ofensa a qualquer dispositivo legal ou princípio do ordenamento jurídico pátrio, por se tratarem de hipóteses distintas. Destacaram, ainda, que as respectivas exigências são posteriores à alteração legislativa advinda com a Medida Provisória 351/07, convertida na Lei 11.488/07, o que afastaria qualquer alegação de concomitância.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, às fls. 31588/31590, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso,

concluindo restar demonstrada a divergência de interpretação em relação à seguinte matéria: **concomitância de multas isolada e de ofício**.

Cientificado à fl. 31596, em 26/08/2016, o Contribuinte apresentou **contrarrazões** às fls. 31598/31610, arguindo, **preliminarmente**, não ter o recurso especial preenchido os requisitos para a sua admissibilidade, pois o paradigma não guarda similitude fática com o acórdão recorrido. No mérito, reforçou os argumentos anteriores e os adotados pelo acórdão recorrido.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se o presente processo de Auto de Infração referente ao imposto sobre a renda da pessoa física – IRPF, ano-calendário 2008, decorrente de (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), no valor de R\$ 2.148.650,58 (dois milhões, cento e quarenta e oito mil, seiscentos e cinquenta reais e cinquenta e oito centavos), sendo: Imposto de Renda Pessoa Física – Suplementar de R\$ 657.121,39; Juros de Mora (calculados até 05/2012) de R\$ 199.502,05; Multa proporcional (passível de redução) de R\$ 985.682,09 e Multa Isolada (passível de redução) de 306.345,05.

O Acórdão recorrido deu provimento ao recurso ordinário.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante à **possibilidade de concomitância de multas isoladas e de ofício**.

A discussão da cumulação das multas ofício e isolada possuem diferentes conseqüências no mundo jurídico, as quais variam de acordo com a data do fato gerador. Isso por que a norma anterior a 22.01. 2007 não trazia previsão legal para esta exigência cumulativa, mas este cenário sofreu drástica alteração na nova redação, ocorrida por meio da MP 351, na data anteriormente citada.

Deste modo, observa-se que há um alinhamento neste Tribunal sobre o encaminhamento dado a estas questões, cito aqui voto elucidativo da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no acórdão N. 9202004.022– 2ª Turma:

*Trata-se de divergência interpretativa suscitada em face da nova redação dada ao art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida*

*Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007.*

*No caso do acórdão recorrido, que trata de fatos geradores ocorridos à luz da nova redação do dispositivo ora tratado, a multa isolada do carnê-leão foi exonerada, sob o fundamento de impossibilidade de concomitância com a multa de ofício. Confira-se a respectiva ementa, na parte em que trata da matéria:*

**"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Ano-calendário: 2007 MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CUMULAÇÃO. CARNÊLEÃO. 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"**

*De plano, constata-se que tal fundamento era o mesmo aplicado no julgamento de casos cujo fato gerador ocorrera à luz da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*A Fazenda Nacional, por sua vez, alega divergência interpretativa, no que tange à possibilidade de exigência concomitante de duas multas, o que estaria consignado no art. 44, incisos I e II, da 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. Nesse passo, indica como paradigmas os Acórdãos nºs 1401000.761 e 2201001.994.*

*Quanto ao primeiro deles, a Fazenda Nacional registra que o fato de dito julgado tratar de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, e o acórdão recorrido abordar o Imposto de Renda de Pessoa Física, não constituiria óbice à demonstração do dissídio jurisprudencial.*

*Assim, instaurando-se a divergência quanto à possibilidade de cobrança concomitante de duas multas, sendo uma de ofício genérica, no percentual de 75% sobre o rendimento omitido no ajuste (inciso I do art. 44), e outra no percentual de 50% sobre o valor da antecipação mensal (inciso II do art. 44), sem que se verifique qualquer diferenciação em razão da incidência específica de carnê-leão ou estimativa, constata-se efetivamente a inexistência de óbice à aceitação do paradigma como apto a demonstrar eventual divergência.*

*Esclareça-se desde logo que tal situação paradigmática nunca foi aceita à luz da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, eis que eram tipificadas três multas diferentes, em três incisos independentes (de ofício pela omissão em geral, por falta de recolhimento de carnê-leão e por falta de recolhimento de estimativa), sem qualquer liame entre as duas últimas, o que foi feito na nova redação do dispositivo, que agora tipifica claramente duas penalidades, uma pela omissão do rendimento no ajuste e outra pela falta de recolhimento da antecipação,*

*igualando assim as situações de IRPF e IRPJ em um mesmo inciso, já que o sistema de antecipação é uma característica do Imposto de Renda, em geral.*

No caso dos autos trata-se de ano-calendário posterior a 2006, mais especificamente 2007.

Assim, 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”.

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer e dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes