



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.002134/2006-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-004.369 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 24 de junho de 2021
Recorrente MARLUZA ALVES BEZERRA VIANA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2002

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. FATOS GERADORES ANTERIORES A LEI Nº 11.488/07. IMPOSSIBILIDADE.

Anteriormente a vigência da lei nº 11.488/2007, a aplicação cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão e a aplicação de multa de ofício pelo lançamento do imposto devido quando do ajuste anual não encontravam respaldo na interpretação dos dispositivos do art. 44, I e § 1º, III da lei nº 9.430/1996 à luz do disposto na Lei Complementar nº 95/1998.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura - Relator

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Honório Albuquerque de Brito (Presidente), André Luís Ulrich Pinto e Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Do Lançamento

Trata o presente de Auto de Infração (e-fls. 5/43), lavrado em 08/03/2006, em desfavor da recorrente acima citada, no qual a autoridade fiscal, durante procedimento de revisão de sua Declaração de Ajuste Anual – DAA, relativa ao exercício de 2002, formalizou o lançamento suplementar de ofício contendo as infrações de *omissão de rendimentos recebidos*

de pessoas físicas sem vínculo empregatício sujeitos a carne-leão, no valor de R\$ 88.786,00 e multa isolada, no valor de R\$ 18.042,11.

Da Impugnação

A interessada apresentou a impugnação (e-fls. 47/58), alegando, em síntese, os seguintes argumentos, extraídos do relatório do julgamento anterior:

...

Com respeito ao item "002 - -MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPF DEVIDO A TÍTULO DE CARNÊ-LEÃO", temos a tecer algumas considerações, dada a pertinência do caso.

Em primeiro lugar, saliente-se que não é dado ao Fisco, no caso em tela, a disponibilidade legal de aplicar, para o mesmo fato, duas multas de ofício, à base de 75% sobre o valor do crédito tributário constituído, pois configura verdadeiro "*bis in idem*" o que é vedado pelo ordenamento jurídico.

Absurda é a pretensão em tela, pois não pode o Fisco almejar dupla punição ao contribuinte decorrente do mesmo fato. Frise-se nobre julgador, que a pretensa multa aplicada no item 002 da Autuação atacada é a mesma da do item 001, pelo que a rejeitamos "*in totum*".

Note-se que quando da apuração do crédito em questão, o agente fiscal lançou a devida multa de ofício e os juros de mora, conforme preceitua a legislação de regência e nos termos do Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo e no Demonstrativo de Apuração.

Com o brilhantismo que lhe é peculiar, o mestre Roque Antônio Carrazza assevera com precisão:

"Com o escopo de afastar possíveis dúvidas, lembramos, meteoricamente, que, em matéria tributária, dá-se o bis in idem quando o mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes, pela mesma pessoa política."

Assim, temos que aplicada a multa de ofício retro não há que se falar em somar ao mesmo fato duas penalidades iguais em gênero, número e grau. E não venha colacionar o fajuto argumento de que a lei diz que a pretensa multa de ofício está na forma isolada.

Temos, sem mais deleites sobre o tema, que a multa de ofício, na sua forma isolada, aplicada pelo fisco ao caso vertente é manifestamente absurda e ilegal, o que pugnamos a sua falência em resguardo ao direito e a mais lúdima JUSTIÇA!

À guisa de argumentação, cumpre-nos, por fim, destacar que a multa em tela é de 75% sobre o valor do imposto apurado - R\$ 20.096,15, perfazendo um total de R\$ 15.072,11 (QUINZE MIL, SETENTA E DOIS REAIS E ONZE CENTAVOS), e não o valor calculado pelo Fisco, que é de R\$ 18.042,11 (DEZOITO MIL, QUARENTA E DOIS REAIS E ONZE CENTAVOS), pelo que, desacolhida a tese de falência da malsinada multa de ofício, em sua forma isolada, seja a mesma reduzida nos valores acima explicitados, dado o equívoco de seu lançamento.

Do Julgamento em Primeira Instância

No Acórdão n.º 08-19.446 (e-fls. 63/79), os membros da 1ª Turma de Julgamento, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE), por unanimidade de votos, decidiram pela procedência parcial da impugnação, mantendo o restante do crédito tributário e, do voto do relator *a quo*, podemos destacar o seguinte:

...

Multa de Ofício Isolada. Não concomitância

Com relação a essa esteira de argumento (não-cumulação da Multa de Ofício Isolada com a Multa de Ofício sobre o imposto suplementar), a Lei n.º 7.713, de 1988, em seu art. 8º, estabelece que os rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, recebidos por pessoa física de outra pessoa física no País, ou de fontes situadas no exterior, sujeitam-se ao pagamento mensal do imposto (Carnê-leão).

Por seu turno, a Lei n.º 8.134, de 1990, art. 4º, inciso I, determinou que o imposto de que trata a Lei n.º 7.713, de 1988, art. 8º, seria calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos no mês.

Ocorre que, além de estarem sujeitos ao recolhimento mensal, os rendimentos de que trata o art. 8º da Lei n.º 7.713, de 1988, compõem também a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual.

Na falta ou insuficiência de recolhimento mensal, cumpre recordar as disposições veiculadas pelo art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, vigente quando da ocorrência dos fatos geradores:

...

Verifica-se, assim, de acordo com o dispositivo legal acima transcrito, que não havendo o recolhimento mensal, deve ser exigida a multa isolada, independentemente de ter sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste anual. Saliente-se que a multa é "isolada", sem tributo, pois o imposto é cobrado na respectiva declaração de ajuste, pela inclusão, junto aos demais rendimentos tributáveis recebidos no ano-calendário, dos rendimentos sujeitos ao pagamento do carnê-leão.

O objetivo da norma é inequívoco: estabelecer uma distinção entre aquele contribuinte que honra sua obrigação de recolher o carnê-leão, mês a mês, nas datas previstas na legislação, e o contribuinte que nada paga, oferecendo à tributação os rendimentos sujeitos ao carnê-leão apenas quando da entrega de sua declaração de ajuste, cujo resultado, não raro, tendo em vista as deduções previstas na legislação, acaba por indicar imposto a restituir.

Regulamentando a matéria, a Instrução Normativa SRF n.º 46, de 13/05/1997, determina que, nas hipóteses de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, o imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal, quando não pago, se sujeita aos seguintes procedimentos:

...

Diante dos dispositivos citados, depreende-se que duas são as multas de ofício: uma a ser lançada sobre o imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), e outra que incide sobre o imposto apurado na declaração de ajuste, se for o caso. Isso porque duas são as infrações cometidas, que têm bases de cálculos distintas.

Na hipótese em questão, conforme demonstrado acima, foi apurado imposto devido à infração de omissão de rendimentos. Sobre o Imposto de Renda incidiu multa de ofício de 75%, com base no art. 44, incisos I, da Lei n.º 9.430, de 1996. Ocorre que, como houve falta de recolhimento de Carnê-leão, cabível, também, a aplicação da multa isolada.

Qualquer outro entendimento, inclusive quanto à aplicabilidade da multa isolada apenas se o lançamento for efetuado antes da entrega tempestiva da declaração de ajuste, significaria afastar do mundo jurídico o disposto no art. 44, § 1º, inciso III, da Lei n.º 9.430, de 1996, o que não pode ser aceito, pelo menos na esfera administrativa. Isso porque ele faz menção à expressão "*ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste*", deixando claro que a multa isolada deve ser exigida, independentemente da entrega ou não da declaração, pois o fato que enseja sua cobrança é o não pagamento mensal do carnê-leão devido; nada tendo a ver com o imposto apurado na declaração.

Conclui-se, portanto, que não houve ilegalidade na cobrança da Multa Isolada, em decorrência de comando legal expresso.

Multa isolada. Aplicação retroativa da lei n.º 11.488, de 15/06/2007

Como visto, em decorrência da infração de falta de recolhimento de carnê-leão foi lançada Multa Isolada, apurada sobre o valor mensal do Carnê-leão não recolhido, no percentual de 75%, com fundamento no inciso III do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Como já dito, tendo a contribuinte omitido rendimentos percebidos de pessoas físicas, apurou-se sobre o carnê-leão não recolhido multa isolada, no percentual de 75%, relativamente ao mês de dezembro do ano-calendário de 2001.

Entretanto a lisura do lançamento, como já ressaltado, há de se rever o percentual da Multa de Ofício Isolada que foi aplicada no percentual de 75%, tendo em vista o princípio constitucional da legalidade e o dispositivo do artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, embora essa questão não tenha sido objeto de contestação na impugnação.

Há de se esclarecer que o percentual da Multa de Ofício exigida isoladamente, prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, foi alterado de 75% para 50% por determinação do artigo 14 da Lei n.º 11.488, de 15/06/2007 (Medida Provisória n.º 351, de 2007).

Assim dispõe o citado dispositivo:

...

Vê-se, então, que houve redução da penalidade da Multa de Ofício exigida isoladamente, aplicando-se aos lançamentos constituídos a partir da data da publicação da Lei n.º 11.488, 15/06/2007, (Medida Provisória n.º 351, 2007). Entretanto, tratando-se de um dispositivo legal que reduz penalidade há de se observar o disposto no artigo 106 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

...

Desta forma, tendo em vista que o artigo 14 da Lei n.º 11.488, de 2007, veio estabelecer percentual inferior ao aplicado no lançamento (art. 44, § 1º, inciso III, da

Lei n.º 9.430, de 27/12/1996) e considerando o disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, acima transcrito, o percentual da multa de lançamento de ofício, exigida isoladamente, passa a ser de 50% (cinquenta por cento), em substituição ao de 75% aplicado no lançamento.

Assim, retifica-se o valor da Multa de Ofício Exigida Isoladamente para R\$ 12.028,08, conforme demonstrativo abaixo:

...

Do Recurso Voluntário

Inconformada com o resultado do julgamento de 1ª instância e amparado pelo contido no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72, a interessada interpôs o ***recurso tempestivo*** (e-fls. 85/94), basicamente, reiterando os argumentos da impugnação contrários à aplicação da multa isolada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

Da Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo à sua análise.

Da Matéria em Julgamento

A matéria constante na presente autuação devolvida a este Conselho para reanálise por meio de Recurso Voluntário é a ***aplicação da multa isolada, no valor de R\$ 12.028,08.***

Do Mérito

Da Aplicação de Multa Isolada Concomitante com a de Ofício

Bem a controvérsia desta lide, cinge-se à possibilidade de aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

Traçando uma linha temporal, verifica-se que a base legal para aplicação das referidas exações estava insculpida no artigo 44 da Lei 9.430/96, abaixo sua transcrição com a redação anterior à mudança introduzida pela Lei n.º 11.488/2007:

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 75% (setenta e cinco por cento), nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de

mora, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – 150% (cento e cinquenta por cento), nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

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

I – juntamente com o tributo ou a contribuição quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

III – isoladamente, no caso de pessoa jurídica 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;

A escorreita interpretação do § 1º do art. 44 deveria ser no sentido de que o mesmo não institui penalidade nova, apenas a forma de sua incidência, juntamente com o tributo, na hipótese do inciso I, e isoladamente, na hipótese do inciso III.

O dispositivo que instituía a penalidade estava no caput do artigo e seus incisos.

Com efeito, o inciso I do art. 44, especificava os fatos típicos ensejadores da penalidade: i) a falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento; ii) falta de declaração; e iii) declaração inexata.

Não existia previsão para incidência de outra penalidade senão aquelas, seus parágrafos buscavam aspectos complementares à norma nele enunciada. Não cabendo a aplicação cumulativa de multa isolada e da multa de ofício.

Tal dispositivo legal foi alterado pela Lei nº 11.488/2007, que instituiu a hipótese de incidência da multa isolada no caso de falta de pagamento do carnê leão, além da possibilidade de multa de ofício pelo seu não recolhimento, pela falta de declaração; ou sua confecção declaração inexata, in verbis:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (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 partir desta modificação resta claro a tipificação de duas multas:

De 75%: pela falta de pagamento ou recolhimento; falta de declaração; e declaração inexata.

De 50%: pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação.

Entretanto, consoante o disposto nos artigos 105 e 106 do CTN, estas alterações aplicam-se apenas aos fatos geradores ocorridos após sua vigência.

Art. 105. *A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes*, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. *A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) *quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Ademais, este Conselho possui a Súmula n.º 147 que trata especificamente deste assunto e define como marco inicial para incidência da multa isolada sem prejuízo da aplicação simultânea da multa de ofício, a data da edição da MP 351/07, in verbis:

Súmula CARF n.º 147

Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Considerando, que neste caso concreto, os fatos geradores ensejadores da aplicação da multa isolada, referem-se ao ano-calendário de 2001.

Voto pela exoneração da multa isolada.

Conclusão

Assim, e, considerando, que a multa isolada aqui imposta refere-se ao ano-calendário de 2001, ou seja, anterior à vigência das alterações promovidas pela Lei n.º 11.488/2007, ***decido pela exoneração da multa isolada.***

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário e, no mérito, ***DOU-LHE PROVIMENTO***.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura