



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10437.721404/2018-00  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.984 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de dezembro de 2022  
**Recorrente** BENEDITO ARISTIDES SILVEIRA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

IRPF. MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE. ANOS-BASE 2013, 2014 E 2015. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 147.

A partir do ano-calendário de 2007, incide multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago, ainda que em concomitância com a penalidade resultante da apuração, em procedimento de ofício, de imposto devido no ajuste anual referente a tais rendimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, José Márcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino e Vinícius Mauro Trevisan.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 6ª Tuma da DRJ/BSB, consubstanciada no Acórdão nº 03-87.366 (p. 1.172), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Autuado.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Contra o contribuinte em epígrafe foi emitido o Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF de fls. 1.038 a 1.057, referente aos anos-calendário 2013 a 2015, por Auditor-Fiscal da Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Paulo – DRF/São Paulo. Conforme Demonstrativo do Crédito Tributário, o valor do crédito tributário apurado está assim constituído (em Reais):

Imposto	232.252,91
Juros de Mora (calculados até 10/2018)	83.837,02
Multa Proporcional (passível de redução)	174.189,67
Multa Exigida Isoladamente (passível de redução)	101.369,25
Valor do Crédito Tributário Apurado	591.648,85

O referido lançamento teve origem na constatação das seguintes infrações:

- Omissão de Rendimentos do Trabalho Sem Vínculo Empregatício Recebidos de Pessoa Física

- Falta de Recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão (multa isolada)

O enquadramento legal das infrações consta no Auto de Infração (fls. 1.022/1.023).

A Fiscalização iniciou-se em 27/07/2017, por meio do Termo de Início de Ação Fiscal de fl. 30, do qual o contribuinte foi cientificado em 02/08/2017, conforme Aviso de Recebimento de fl. 31.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.006 a 1.013, a ação fiscal tinha por objetivo a verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas a Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas.

O Relatório Fiscal esclarece, ainda, que:

- Foi enviado Ofício à Prodesp/SP, solicitando a apresentação de documentos relativos à realização de exames médicos realizados pelo contribuinte;

- O contribuinte foi reintimado a apresentar diversos documentos comprobatórios relativos a informações prestadas em suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física relativas aos anos-calendário sob fiscalização, bem como documentos relacionados às consultas realizadas como médico do Detran; além de outros documentos comprobatórios;

- Após a análise dos esclarecimentos e documentos apresentados pela Prodesp e pelo contribuinte, concluiu-se que:

- (...) o fiscalizado não prestou serviços ao POUPATEMPO/SP e que, não houve prestação de serviços como Pessoa Jurídica. Na análise, consideramos mensalmente:

1-A quantidade de exames realizados conforme o Extrato de Transações Realizadas detalhadas da PRODESP anos/calendários 2013,2014 e 2015 multiplicados pelas taxas de Serviços de Exames Médicos de Sanidade Física e Mental do ano-calendário considerado, quais sejam: R\$ 63,92 em 2013; R\$ 66,46 em 2014 e R\$ 70,13 em 2015.

2- Do valor acima excluímos mensalmente as taxas cobradas pela PRODESP, por cada um dos atendimentos, conforme Demonstrativo de Prestação de Serviços da PRODESP. Neste caso, não há valor a ser excluído do POUPATEMPO, uma vez que o fiscalizado não possui vínculos e nem prestou serviços ao Poupatempo.

- O Termo de Verificação Fiscal esclarece, ainda, que o contribuinte não declarou valores a título de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa física e do exterior em suas DIRPF relativas aos anos-calendário de 2013 a 2015;

- Constatou-se ainda que, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015, o contribuinte recebeu rendimentos de honorários profissionais que lhes foram pagos por pessoas físicas (serviços de exames médicos- DETRAN) de natureza tributável, os quais foram mensalmente apurados;
- Tais honorários não foram oferecidos à tributação pelo sujeito passivo, através de suas Declarações de Ajuste Anual, e por conseguinte, foram omitidos;
- Sobre as diferenças de honorários mensalmente apuradas na Fiscalização foi calculado o valor do Imposto de Renda Pessoa Física, conforme demonstrativo de fl. 1.011;
- Como resultado, apurou-se que o contribuinte recebeu rendimentos tributáveis de pessoas físicas que não foram declarados, relativos aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, nos valores totais de R\$ 416.435,52, R\$ 400.320,63 e R\$ 479.807,13, respectivamente, tendo sido apurado o Imposto de Renda Pessoa Física devido, incidente sobre os valores mensalmente calculados;
- Foi aplicada a multa isolada, mensalmente apurada, pela falta de recolhimento na época própria do Imposto de Renda Pessoa Física (Carnê Leão) calculada sobre os totais mensais de todos os rendimentos tributáveis recebidos de pessoas físicas pelo Sujeito Passivo.

O contribuinte apresentou, em 03/12/2018, impugnação parcial (fls. 1.062 a 1.071) acompanhada de documentos, na qual alega, em síntese, que:

- Foi cientificado da lavratura do Auto de Infração em 01/11/2018, conforme comprova o documento em anexo, razão pela qual a impugnação parcial apresentada é manifestamente tempestiva;
- No que diz respeito ao valor do Imposto de Renda e respectivos acréscimos de juros de mora e multa proporcional, informa que, muito embora ainda fosse desconhecido o montante do crédito tributário reclamado, em 25/08/2017 aderiu ao Programa Especial de Regularização Tributária — PERT e mensalmente efetuou o recolhimento do valor mínimo conforme comprovam os pagamentos juntados com a presente;
- Ao receber o Auto de Infração em 01/11/18, teve ciência do montante do crédito tributário e para dar efetivo cumprimento às regras estabelecidas no Programa Especial de Regularização Tributária — PERT, efetuou o pagamento, em cota única, do valor equivalente a 5% (cinco por cento) sobre a totalidade do crédito tributário reclamado, bem como da parcela devida no mês de novembro conforme comprovam os anexos DARF;
- Posteriormente, recalculou os valores devidos mediante aplicação dos descontos legais sobre os Juros de Mora e a Multa Proporcional (Ofício), procedeu à dedução das parcelas antecipadas no período de agosto/17 a outubro/18 no valor total de R\$ 3.297,92, deduziu o valor relativo ao pagamento da cota única equivalente a 5% (cinco por cento) do débito total e apurou o crédito tributário no valor de R\$ 303.234,79, que serão pagos nos termos do Programa Especial de Regularização Tributária — PERT em 145 parcelas mensais, conforme Demonstrativo de Cálculo anexo;
- No que concerne à imposição de Multa Isolada no valor de R\$101.369,25, discorda o contribuinte de sua aplicação cumulativa com a Multa de Ofício;
- A imposição de Multa Isolada foi aplicada com suporte no artigo 44, II, alínea "a", da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07;
- Ocorre que, em consonância com a doutrina e a jurisprudência, inclusive com amparo no entendimento que restou assentado em diversos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, ao final, consolidou a matéria com a edição da Súmula 105, a cumulação de Multa Isolada e da Multa de Ofício é ilegal e, por isso a Multa Isolada deve ser excluída, sob pena de ser atribuído caráter confiscatório ao crédito tributário;

- Quando diversas normas punitivas concorrem entre si, tendo por base a mesma conduta típica, como ocorre no caso em apreço, torna-se imperioso desvendar se a penalidade prevista para punir uma delas pode absorver a outra;
- Em situações similares ao caso em exame, o não recolhimento mensal a título de carnê-leão tem sido considerado etapa preparatória do ato de antecipar o imposto devido ao final do ano calendário, de sorte que a primeira conduta é meio de execução da segunda;
- A situação tipificada no inciso II, na alínea "a", por se tratar de mera antecipação de recolhimento de imposto, no curso do ano-calendário é, ao final e após a constituição definitiva do crédito tributário, absorvida pela hipótese do inciso I (multa de ofício), aplicável à hipótese de falta de recolhimento do tributo devido;
- Em se tratando de multas tributárias, de caráter sancionatório, aplica-se ao caso o Princípio Penal da Consunção, pelo qual ao se violar uma pluralidade de normas, passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, deve prevalecer a norma relativa à penalidade mais grave que, no caso, em exame, é a Multa de Ofício (75% sobre o imposto devido);
- Nesse sentido prevalece a orientação jurisprudencial, firmada pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Processo n.º 15956.720171/2012-89 - Acórdão n.º 2401-005.021, do qual transcreve trecho do voto da Relatora;
- O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consagrou este mesmo entendimento de inaplicabilidade da Multa Isolada concomitantemente com a Multa de Ofício, ao editar a Súmula 105;
- Em virtude do entendimento jurisprudencial pacificado em relação à matéria, requer seja dado integral provimento à presente Impugnação para que seja excluída a Multa Isolada no valor de R\$ 101.369,25.

Conforme Despacho de fl. 1.114 e Termo de Revelia de fl. 1.109, a impugnação do contribuinte foi considerada intempestiva e sem preliminar de tempestividade, razão pela qual o processo foi encaminhado para a Difis/Derpf/SPO/SP, para prosseguimento.

De acordo com a Informação Fiscal de fl. 1.118, o crédito originalmente lançado foi mantido integralmente.

Em 23/04/2019, foi enviada ao contribuinte a carta de cobrança de fl. 1.121, da qual o interessado teve ciência em 29/04/2019, conforme Aviso de Recebimento de fl. 1.127.

Em 21/05/2019, o contribuinte apresentou recurso voluntário com pedido de efeito suspensivo (fls. 1.130 a 1.152), no qual reitera a tempestividade de sua impugnação.

Na referida peça, alega que houve erro material no Termo de Ciência de fl. 1.034, afirmando, novamente, que foi cientificado em 01/11/2018. Ressalta que a data e o horário que constam no referido Termo de Ciência (dia 31/10/2018, 14:45) foram preenchidas por erro em razão de seu nervosismo. Aduz, ainda, que o Auto de Infração foi lavrado em 31/10/2018, às 15:09, razão pela qual seria impossível que tivesse sido cientificado em horário anterior ao da emissão do referido documento.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, nos termos do Acórdão n.º 03-87.366 (p. 1.172), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Anos-calendário: 2013 a 2015

CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO INEQUÍVOCA. PRESUNÇÃO DE TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO.

Existindo dúvida acerca da efetiva data de ciência do auto de infração, deve o órgão julgador receber a impugnação como tempestiva, prevenindo, assim, qualquer lesão ao direito de contraditório e de ampla defesa.

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.**

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada. Os valores correspondentes sujeitam-se à imediata cobrança, não sendo, pois, objeto de análise desse julgamento administrativo

**MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO.**

A pessoa física obrigada ao recolhimento mensal do imposto, na modalidade carnê-leão, que deixar de fazê-lo, está sujeita à multa de lançamento de ofício exigida isoladamente.

**MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.**

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de Carnê-Leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de Declaração de Ajuste Anual inexata.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado dessa decisão, o Contribuinte interpôs recurso voluntário de p. 1.191, reiterando os termos da impugnação apresentada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, está em discussão apenas a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, no percentual de 50% (cinquenta por cento).

O Recorrente defende, em brevíssima síntese, a *ilegalidade da cumulação da multa isolada com a multa de ofício*.

O tema não comporta maiores discussões, sendo objeto de Súmula desse Egrégio Conselho.

De fato, nos termos dos escólios do Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, objeto do Acórdão n.º 2402.009-762, tem-se que:

Conforme enunciado de Súmula CARF n.º 147, a partir do ano-calendário de 2007, aplica-se a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do carnê-leão que deixou de ser pago, ainda que em concomitância com a penalidade resultante da apuração, em procedimento de ofício, de imposto devido no ajuste anual referente a tais rendimentos, nestes termos:

**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%).

Por conseguinte, improcede suposta alegação de que referidas penalidades incidem sobre igual fato tributário, eis que a multa de ofício penaliza a falta de recolhimento do tributo correspondente a todo o ano-calendário, o qual é apurado no ajuste anual. Já a multa isolada (carnê-leão) reprime a ausência de antecipação mensal do imposto, na medida em que os rendimentos são auferidos, independentemente de ser apurado, ou não, imposto a pagar por ocasião do ajuste anual. Logo, tratam-se de distintos fatos e bens jurídicos tutelados.

Mais especificamente, tais penalidades têm por fundamento o art. 44, incisos I e II, alínea “a”, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, nestes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8.º da Lei n.º 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 n.º 11.488, de 2007)

A propósito, registre-se que o lançamento é ato privativo da administração pública pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Nessa perspectiva, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional pelo descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer um juízo valorativo sobre a oportunidade e conveniência do lançamento.

Por oportuno, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Nesse sentido, como se viu, tratando-se de norma legal vigente, não excepcionada pelo Decreto n.º 70.235, de 1972, § 6º, inciso II, o suposto afastamento de sua aplicação é vedado à autoridade administrativa. Ademais, de igual forma, não cabe ao CARF a apreciação das questões de feição constitucional, matéria já sumulada por este Conselho, cujo enunciado de Súmula CARF n.º 2 já transcrevemos anteriormente.

Neste espeque, tendo em vista que a cobrança da multa em análise se refere aos anos-calendários de 2014 e 2015, nega-se provimento ao recurso voluntário.

**Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior