



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

Processo n° 10510.721212/2011-99
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-004.022 – 2ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2016
Matéria Penalidade - multa isolada do carnê-leão
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ANA MARIA SOARES DE ABREU

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE. PRESSUPOSTOS.

Atendidos os pressupostos de admissibilidade regimentalmente previstos, inclusive com a indicação de julgado contendo interpretação de lei divergente da que lhe deu o acórdão recorrido, o apelo deve ser conhecido.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

É devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, 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.

Recurso Especial do Procurador conhecido e provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em conhecer do recurso. Vencidos os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões a Conselheira Patrícia da Silva.

(assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

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

Autenticado digitalmente em 02/06/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 07/0

6/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 02/06/2016 por MARIA HELENA COTT

A CARDOZO

Impresso em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

EDITADO EM: 02/06/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de exigência de multas isoladas do carnê-leão, no percentual de 50%, tendo em vista glosas de deduções a título de livro-caixa, no ano-calendário de 2007. As deduções indevidas ensejaram a exigência do imposto de renda devido, acrescido de juros de mora e multas de ofício, nos percentuais de 75% e 150%. A Contribuinte impugnou apenas as multas do carnê-leão, cuja exigência foi mantida em Primeira Instância.

Em sessão plenária de 16/04/2013, foi julgado o Recurso Voluntário s/nº, exarando-se o Acórdão nº 2202-002.268 (fls. 288 a 295), assim ementado:

*“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.”

O processo foi enviado à PGFN em 28/06/2013 (Despacho de Encaminhamento de fls. 296). Assim, conforme o art. 7º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a Fazenda Nacional poderia interpor Recurso Especial até 12/08/2013, o que foi feito em 12/07/2013 (fls. 297 a 315), conforme o Despacho de Encaminhamento de fls. 316.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 30/07/2015 (fls. 317 a 323).

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- analisando-se os autos, verifica-se aplicação da multa de ofício qualificada (150%), prevista no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/96, tendo em vista ausência de pagamento do tributo devido por parte do contribuinte no ano-calendário de 2007;

- por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no atual art. 44, inciso II, alínea 'a', da Lei 9.430, de 1996 (com a redação conferida pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 ao então art. 44, § 1º, III, da Lei nº 9.430, de 1996), foi aplicada em razão do descumprimento da sistemática do carnê-leão;

- são os dispositivos legais citados:

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)"

- o cerne do presente recurso consiste em perquirir se é legítima, ou não, a aplicação concomitante da multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430, de 1996 com a multa isolada de que trata o art. 44, § 1º, III, atual art. 44, II, a, da mesma lei;

- o acórdão recorrido considerou, em suma, que as referidas multas possuem a mesma base de cálculo, razão por que a sua aplicação simultânea caracteriza um *bis in idem*;

- sob essa ótica, percebe-se que o descumprimento da sistemática de recolhimento mensal do carnê-leão é infração bastante diversa daquela consistente na falta de pagamento do tributo apurado ao final do ano calendário;

- sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da falta de pagamento do tributo devido, decorre a multa de ofício prevista no art. 44, inc. I da Lei 9.430, de 1996, enquanto que, do descumprimento do regime de recolhimento mensal do carnê-leão, decorre a multa isolada prevista no atual art. 44, inciso II, alínea "a", da Lei 9.430/96, com a redação conferida pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007;

- ademais, segundo o art. 97 do CTN, somente a lei poderia trazer hipótese de dispensa ou redução de penalidade, vedado ao intérprete da norma criar hipótese de dispensa, qual seja, a cobrança concomitante de multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo com a multa isolada pela falta de recolhimento de IRPF a título de carnê-leão;

- reza referido dispositivo:

"Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades."

- note-se, ainda, que a multa de ofício somente será devida caso exista tributo a pagar por ocasião do Ajuste Anual; por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste tributo a recolher, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento do regime de antecipação pelo carnê-leão, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do tributo;

- é o que se extrai do art. 44, inc. II, "a", da Lei 9.430, de 1996, segundo o qual a multa isolada será devida "ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste";

- verifica-se, ainda, que o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias, o que significa dizer, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da **mesma infração tributária**, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito;

- por outro lado, vale destacar que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades que possuam a mesma base de cálculo; ora, como se sabe, a base de cálculo é elemento que apenas quantifica o imposto ou a penalidade tributária, possuindo, necessariamente, estreita relação com os fatos/atos que dão origem aos mesmos, mas não se confundindo com esses fatos/atos;

- assim, a penalidade tributária decorre sempre de um ato ilícito e a base de cálculo mensura o montante dessa penalidade;

- o que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, propriamente, a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes;

- em abono desta tese, já se manifestou o CARF pela ausência de *bis in idem*, no caso de mesma base de cálculo de multas, tendo em vista se tratarem de infrações distintas:

Acórdão 101-94858:

"(...) MULTA DE OFÍCIO - MESMA BASE DE CÁLCULO - APLICAÇÃO EM DUPLICIDADE - O lançamento de duas multas de ofício, sobre a mesma base de cálculo, é possível, visto tratar-se de duas infrações à lei tributária, tendo por consequência a aplicação de duas penalidades distintas.(...)"

- cite-se, ainda, decisão judicial sobre o assunto:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. ART. 904 DO DECRETO N.º 3.000/99 (RIR). ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. DESCONSIDERAÇÃO DE SALDO DE CAIXA. JUROS ESTIPULADOS EM CONTRATO DE MÚTUO. NÃO PAGAMENTO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

(...)

5. A multa de ofício decorre de descumprimento de prazo (atraso no pagamento do crédito tributário). Não tem caráter

confiscatório. Incidirá sobre o valor do tributo não-pago, cuja imposição não irá afetar gravemente o patrimônio (propriedade) da parte apelante.

6. Não há óbice à cumulação da multa de ofício com a isolada, por serem penalidades distintas. Uma diz respeito ao atraso no pagamento do crédito tributário, enquanto a outra é imposta pelo descumprimento de obrigação formal, apurada no carnê-leão. (Processo nº 200470020020644/PR, Segunda Turma do TRF4, Relator Desembargador Marcos Roberto Araujo dos Santos, DJU de 26/07/2006).

- ainda nessa linha, é de se notar que a utilização de uma mesma base de cálculo (medida de quantificação) para penalidades diversas não representa qualquer ofensa aos direitos do contribuinte, uma vez que essa identidade de bases de cálculos apenas indica que as duas penalidades foram quantificadas a partir das mesmas bases ou critérios;

- a sobrecarga indevida em relação ao contribuinte apenas existiria se as penalidades fossem aplicadas em razão do cometimento da mesma infração;

- dessa forma, tem-se como ocorrido o *bis in idem* se as referidas multas decorrerem de uma mesma infração; por outro lado, será lícita a concomitância se as multas resultarem de infrações diversas, notadamente quando possuem base de cálculo distintas, o que, aliás, é o caso dos autos;

- analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, resultou da omissão de rendimentos por parte do contribuinte; por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, §1º, III, da Lei 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo sujeito passivo, da sistemática de recolhimento mensal antecipado do IR;

- ora, como se sabe, o Imposto de Renda possui fato gerador complexivo, o que significa dizer que, apesar de a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ser adquirida no decorrer de todo ano calendário, o fato gerador do IR apenas considera-se ocorrido no dia 31 de dezembro de cada ano;

- entretanto, apesar de o fato gerador do IR ocorrer apenas no dia 31 de dezembro, o que, a princípio, faria com que o tributo apenas fosse considerado devido a partir de tal data, foi criada a sistemática do recolhimento antecipado do IR, a ocorrer mensalmente;

- e, para alguns rendimentos auferidos por pessoas físicas, a sistemática do recolhimento mensal antecipado do IR passou a se dar através do denominado carnê-leão;

- observe-se, nesse ponto, que essa sistemática de recolhimento antecipado do IR através do carnê-leão se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período;

- caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso às receitas decorrente da arrecadação do IR ao final do ano calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do Ajuste Anual;

- vê-se, portanto, que com recolhimento mensal antecipado do IR, através do carnê-leão, o contribuinte do IRPF auxilia a União a fazer frente às despesas incorridas durante o ano calendário, o que não ocorreria se a referida exação apenas fosse paga no exercício seguinte;

- sob essa ótica, percebe-se que o não recolhimento antecipado do IRPF através do carnê-leão é infração bastante diversa daquela consistente na omissão de rendimentos apurada ao final do ano calendário;

- sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da omissão de rendimentos, decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, enquanto que, do descumprimento do regime de antecipação pelo carnê-leão, decorre a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, III, da mesma Lei;

- note-se, nesse ponto, que a multa de ofício somente será devida caso exista imposto a pagar por ocasião do Ajuste Anual. Por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste imposto a recolher, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento do regime de antecipação pelo carnê-leão, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto;

- é o que se extrai do art. 44, § 1º, III, da Lei 9.430/96, segundo o qual a multa isolada será devida ainda que o contribuinte "não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste";

- sendo assim, com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar, pelo regime de antecipação mensal, a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos, e não, propriamente, por não pagar o IR, até por que, como se percebe da Lei 9.430/96, tal multa será devida ainda que não haja imposto a recolher;

- por fim, importa destacar que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas; com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o **tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo**, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual; já a multa isolada deve incidir **sobre as antecipações que não foram pagas pelo Recorrido no decorrer do ano através do carnê-leão**;

- essas antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada dos Conselhos de Contribuintes, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano;

- como se sabe, nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente devido, já que, no cálculo do imposto, feito por ocasião do Ajuste Anual, o contribuinte poderá deduzir determinadas despesas incorridas no decorrer do ano;

- assim, a multa de ofício qualificada tem como base de cálculo "a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição", enquanto a multa por falta de recolhimento de IRPF devido a título de carnê-leão tem como base de cálculo o "valor do pagamento mensal";

- em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum *bis in idem*;

- o fato de estar sendo exigido ao Recorrido a multa de ofício decorrente do **não pagamento de tributo (ou de recolhimento a menor)**, não afasta a incidência da multa

prevista no art. 44, II, a, da Lei nº 9.430/96, uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos;

- sob essa ótica, vê-se que a e. Turma *a quo* criou nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, qual seja, a cobrança, concomitante, de multa de ofício decorrente do não pagamento ou pagamento a menor do tributo, o que não pode ser admitido;

- finalmente, apesar do CARF ter entendimento pela impossibilidade de coexistirem a multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão com a multa de ofício apurada com base no ajuste anual, por terem a mesma base de cálculo, posicionamento que merece revisão, tendo em vista se tratar de elemento meramente quantitativo, **no caso dos autos, sequer esta identidade existe, pois as bases de cálculo são distintas, como determinou a Lei nº 11.488/2007, ratificando a manutenção das multas aplicadas;**

- a esse respeito, veja-se recente pronunciamento da CSRF ao tratar da aplicação cumulativa da multa de ofício de 75% e da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas após o advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

"É necessário destacar que a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. A partir de janeiro de 2007, o mencionado art. 44 passou a apresentar a seguinte redação, verbis:

'Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [grifos no original]

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: [grifos no original]

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;

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. [grifos no original]

§ 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.

Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação. [grifos no original]

Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007, portanto, após os fatos de que tratam os autos." (Acórdão nº 9101-000.947)

- diante do exposto, fica claro que, ainda que se possa considerar como inválida a exigência concomitante das multas de ofício e isolada, como aliás vinha entendendo o CARF, tal raciocínio somente pode prevalecer até o ano-calendário de 2006, porque a partir da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deixa evidente que a multa de lançamento de ofício pela omissão de rendimentos na declaração de ajuste não exclui a aplicação da multa pela falta de antecipação mensal do imposto devida em função destes mesmos rendimentos (carnê-leão);

- assim, patente a necessidade de reforma do acórdão hostilizado, de forma a restabelecer a decisão de primeira instância e manter o lançamento em sua integralidade.

Ao final a Fazenda Nacional pede o conhecimento e o provimento do recurso.

Cientificada do acórdão recorrido, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 17/09/2015 (AR – Aviso de Recebimento de fls. 330/331), a Contribuinte ofereceu, em 22/09/2015, as Contrarrazões de fls. 333 a 341, reiterando os argumentos contidos no acórdão recorrido.

Voto

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir acerca do cumprimento dos demais pressupostos de admissibilidade, em face das discussões travadas no Colegiado.

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.
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"

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 1401-000.761 e 2201-001.994. 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. Confira-se:

"Registre-se que o fato de um acórdão tratar de multa isolada decorrente do não cumprimento, pelo contribuinte, do regime de antecipação mensal do pagamento do imposto (acórdão paradigma) e outro discutir a multa isolada por falta de recolhimento antecipado em carnê-leão (acórdão recorrido) não desnatura o dissídio.

Para confirmar essa tese, cabe voltar a atenção para a disciplina legal dessas penalidades:

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

Como visto, ambas as penalidades são regidas pelo mesmo dispositivo: artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, sendo diversas apenas as alíneas em que previstas. Não há, contudo, nessas alienas qualquer especificidade que possa influenciar de modo determinante na conclusão do paradigma em divergência à decisão recorrida. Logo, não fica desnaturado o dissídio diante dessa especificidade.

Veja-se, então, que a multa isolada por falta de recolhimento de IRPF devido a título de carnê-leão, assim como a multa isolada pelo descumprimento do regime de estimativas têm como base de cálculo o "valor do pagamento mensal". Por outro lado, a multa de ofício tem como base de cálculo "a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição", nos dois casos discutidos, acórdão paradigma e decisão recorrida.

Diante disso, fica claro que as premissas fáticas são as mesmas e, embasados nessa análise, os arestos confrontados poderiam ter seguido o mesmo raciocínio, chegando a idêntica conclusão. Contudo, em que pese analisarem a mesma legislação de regência (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96) e premissas fáticas similares (as multas isoladas, seja por descumprimento do regime de estimativas, seja pela inobservância da sistemática do carnê-leão, têm como base de cálculo o "valor do pagamento mensal" em contraponto à multa de ofício de 75% que possui como base de cálculo "a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição"), os acórdãos cotejados adotaram tese jurídica diversa."

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.

Passo assim à análise dos trechos colacionados pela Fazenda Nacional, a ver se efetivamente comprovam o dissídio arguido:

Acórdão nº 1401-000.761

Ementa

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

IRPJ. CSLL. ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

A falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, decorrente do cometimento de infração tributária, implica na multa de 50%, aplicada isoladamente, sobre o valor que deixou de ser recolhido a título de estimativa.

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO, CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

Segundo o art. 115 do CTN, obrigação acessória "é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal". No caso de recolhimento das estimativas do IRPJ, trata-se de antecipação de imposto de renda, pelo que, ao final do ano calendário, com a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, as estimativas passam a ser absorvidas pelo imposto de renda devido em razão do ajuste anual, desnaturando a sua natureza como obrigação instrumental. Não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do imposto de renda.

PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE DAS NORMAS E PRINCÍPIOS DO DIREITO PENAL AO DIREITO TRIBUTÁRIO. DIVERSIDADES DE CONTEXTOS. DIVERSIDADE DA NATUREZA DAS SANÇÕES.

As normas e princípios do direito penal, relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário." (destaques da Recorrente)

Voto

"A lide circunscreve ao pleito da Recorrente pelo cancelamento da multa isolada de 50% apurada em face da falta de

recolhimento da estimativa do tributo devido, feito sob argumento de impossibilidade de cumulação com a multa de ofício de 75% lançada sobre os tributos devidos (IRPJ/CSLL) no ajuste Anual, bem assim do princípio da continência lógica (ou consunção).

(...)

Cabe de início esclarecer que não se confunde a existência de duas infrações distintas. Uma coisa é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto apurado por estimativa; outra, completamente diferente é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto apurado no final do ano, com base no lucro real.

Tais infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação uma incidindo isoladamente, sobre as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário e outra cobrada juntamente com o imposto devido (declaração inexata). A lei em sua redação original, coincidentemente, tinha adotado o mesmo percentual de 75% para ambos os casos. Mas, esse dispositivo foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Por outras palavras, se não se trata da mesma hipótese de incidência, e nem da mesma base de cálculo, também não se trata dos mesmos fatos: deixar de recolher a antecipação devida a título de estimativa de IRPJ e CSLL em vários meses do ano, não é o mesmo que deixar de pagar o IPRJ e a CSLL devidos.

(...)

Em relação à tese da consunção, em primeiro lugar há que se ter cautela na importação de institutos de outros quadrantes do Direito (Penal) cujos bens protegidos são outros: liberdade do ser humano.

O princípio da consunção no Direito Penal possui como característica básica, o englobamento de uma conduta típica menos gravosa por outra de maior relevância, estas possuem um nexos, sendo considerada a primeira conduta como um mero ato preparatório da última. O problema é que esse princípio se amolda ao Direito Penal de forma a contribuir para o caráter de justiça na retributividade da pena. Ora, o Direito Tributário não é lastreado apenas no princípio da retributividade e da prevenção, mas se reveste do seu caráter patrimonial, afinal o Direito tributário, em apertada síntese, é o direito que define como serão cobrados os tributos dos cidadãos para gerar receitas para o estado fazer face às suas despesas e custeio e tem como contraparte, entre outros, o Direito Financeiro, que é o conjunto de normas jurídicas destinadas à regulamentação do **financiamento geral das atividades do Estado. O contexto então muda totalmente e se torna impeditiva para tais 'importações'.**

(...)

Mantenho, portanto, a multa isolada (...)" (destaques da Recorrente)

Com efeito, constata-se que, analisando o mesmo dispositivo legal aplicado no acórdão recorrido, o paradigma adota interpretação divergente, no que tange à possibilidade de aplicação de duas multas, uma de ofício pela omissão do rendimento no ajuste e outra pela falta de antecipação mensal durante o ano-calendário, sem que se verifique qualquer característica específica que possa desqualificar tal demonstração, de sorte que o dissídio interpretativo restou efetivamente comprovado, o que já conduziria ao conhecimento do apelo.

Ainda assim, será analisado o segundo paradigma indicado - **Acórdão nº 2201-001.994** - cujos seguintes trechos foram reproduzidos pela Fazenda Nacional:

Ementa

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003, 2004

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há falar em nulidade da decisão de primeira instância quando esta atende aos requisitos formais previstos no art. 31 do Decreto nº. 70.235, de 1972.

PAF. DILIGÊNCIA. CABIMENTO. A diligência deve ser determinada pela autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do impugnante/recorrente, para o esclarecimento de fatos ou a adoção de providências considerados necessários para a formação de convencimento sobre as matérias em discussão no processo, e não para produzir provas de responsabilidade das partes.

SERVIÇO NOTARIAL. RECEITAS. ESCRITURAÇÃO. Os titulares dos serviços notariais e de registro são obrigados a escriturar em livro-caixa as receitas e despesas da sua atividade, cujos registros devem ser comprovados mediante documentação hábil e idônea. Os valores escriturados em livro-caixa, elaborado pelo contribuinte, devem servir de base para a apuração do resultado tributável, salvo demonstração inequívoca de erro, a cargo do contribuinte, ou de infração à legislação tributária, a cargo do Fisco.

DESPESAS ESCRITURADAS NO LIVRO CAIXA. CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO. Somente são dedutíveis as despesas escrituradas em livro-caixa necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, sejam devidamente comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, §1º, inciso III, da Lei nº. 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo.

Preliminar rejeitada

Recurso parcialmente provido."

Voto

"Penso que assiste razão ao Recorrente quanto a este ponto. A possibilidade da exigência simultânea da multa isolada com a multa de ofício, tendo ambas a mesma base, já foi rejeitada por este Conselho. Como exemplo veja-se a seguinte decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

(...)

Ora, é certo que a Lei nº 11.488, de 2007, que, entre outros pontos, alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, instituiu a hipótese de incidência da multa isolada no caso de falta de pagamento do carnê-leão.

Porém, este dispositivo aplica-se apenas aos fatos geradores ocorridos após sua vigência. É que, como ressaltado acima, se antes não havia a possibilidade de incidência simultânea da penalidade pelo não recolhimento do carnê-leão, em concomitância com a multa de ofício sobre os rendimentos omitidos apurados no ajuste anual, sobre a mesma base, a nova legislação, que introduziu esta possibilidade, não é mais benéfica ao contribuinte e, portanto, não poderia ser aplicada em relação aos fatos pretéritos."

Com efeito, ao deliberar sobre a aplicação do instituto da retroatividade benigna (se multa de ofício de 75%, na antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vigente à época dos fatos geradores, ou de 50%, na nova redação), o paradigma é claro ao fundamentar a inaplicabilidade do instituto no fato de que a nova redação não seria mais benéfica ao contribuinte, já que passava a permitir a concomitância das duas multas, o que não seria possível sob a égide da redação anterior. Assim, não resta dúvida no sentido de que, embora abordando fatos geradores anteriores à vigência da nova redação do dispositivo ora analisado, o paradigma dela tratou, dando-lhe interpretação divergente da que lhe deu o acórdão recorrido, segundo o qual não seria admissível a concomitância de multas.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e passo a analisá-lo.

Trata-se de exigência de multas isoladas do carnê-leão, no percentual de 50%, tendo em vista glosas de deduções a título de livro-caixa, no ano-calendário de 2007. As deduções indevidas ensejaram a exigência do imposto de renda devido, acrescido de juros de mora e multas de ofício, nos percentuais de 75% e 150%. A Contribuinte impugnou apenas as multas do carnê-leão, no percentual de 50%, cuja exigência foi mantida em Primeira Instância.

A 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, assim estabelece:

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;"

O dispositivo legal acima não deixa dúvidas, no sentido de que estão tipificadas duas multas: uma pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, e outra, isolada, pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação.

Saliente-se que não é dado ao Julgador Administrativo deixar de aplicar lei vigente, contra a qual não paira qualquer restrição por parte dos Tribunais Superiores.

Quanto às considerações oferecidas em sede de Contrarrazões, ilustradas por vasta jurisprudência do CARF, esclareça-se que dizem respeito a exigências anteriores à legislação ora aplicada, ou seja, aqueles julgados tratam de fatos geradores anteriores a 1997, proferidos à luz da redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que efetivamente deixava dúvidas acerca da obrigatoriedade de imposição das duas multas simultaneamente:

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

I - de 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 moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a 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;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o

lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Entretanto, a ambiguidade da redação anterior foi totalmente suprimida na nova redação, que é claríssima ao estabelecer duas penalidades para duas condutas bem específicas, à semelhança do que ocorre com os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, cuja multa pela falta de retenção por parte da fonte pagadora é independente da multa pela omissão por parte do beneficiário do rendimento. No mesmo sentido do posicionamento ora adotado, dentre outros, o Acórdão nº 2201-002.718, de 09/12/2015:

"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 11.488/2007), 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."

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora