



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

**Processo n°** 10680.004598/2005-71  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-003.931 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de setembro de 2017  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** MARIA CAMARDELI LAGE - ESPÓLIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2001, 2002, 2003

CARNÊ-LEÃO. MULTA ISOLADA.

Incabível a aplicação de multa isolada pelo não recolhimento de carnê-leão concomitantemente com a penalidade de ofício, quando a autuação se refere a períodos de apuração anteriores a 2006, inclusive.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator.

EDITADO EM: 25/09/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

**Relatório**

Trata o presente de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo aos anos calendários de 2000 a 2002, fl. 05 a 24, pelo qual a Autoridade Administrativa lançou crédito tributário, consolidado, em 31 de março de 2005, no valor de R\$ 76.150,07, incluindo multa por lançamento de ofício que variou entre 10% (até 31/08/2001) e 75% (a partir de setembro de 2001) e multa isolada pelo não recolhimento do carnê leão (R\$ 36.375,28).

No Termo de Verificação Fiscal de fl. 155 a 158 é possível identificar os motivos em que se baseou a Autoridade Fiscal para promover o lançamento, cuja ciência ao contribuinte, representado pelo seu inventariante, ocorreu em 08 de abril de 2005.

Inconformado com a imputação fiscal, o contribuinte apresentou, tempestivamente, a Impugnação de fl. 167 a 174, onde apresentou os argumentos que entendia lastrear o pleito de exoneração da multa exigida isoladamente exclusivamente nos anos calendários de 2000 e 2001, no valor de R\$ 24.192,19. Quanto aos demais valores lançados, reconhece sua procedência e informa o parcelamento.

Em apertada síntese, as razões da impugnação restringem-se à impossibilidade de incidência de multa isolada juntamente com multa decorrente do lançamento de ofício e a erros na apuração da base de cálculo.

Em momento posterior, o contribuinte pleiteou a redução da multa nos termos da nova redação dada ao art. 44 da lei 9.430/96 pela MP 303/2006.

No julgamento de 1ª Instância, fl. 200 a 204, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG julgou parcialmente procedente o lançamento na parte controversa, entendendo pertinente incidência concomitante das multas isoladas e de ofício, mas reduzindo o percentual da penalidade para 50%.

Ciente do Acórdão da DRJ em 10 de julho de 2009, fl. 217, ainda inconformado, a contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 223 a 230, no qual reitera os argumentos já expressos em sede de impugnação, os quais serão tratados no curso do voto a seguir.

Em fl. 597 e seguintes, consta a formalização de Termo de Solicitação de Juntada que, após avaliação, inseriu nos autos documentos apresentados em resposta a intimação formulada para o exercício de 2014, evidenciando equívoco que deve ser corrigido pela unidade de origem.

É o relatório necessário.

## **Voto**

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Por ser tempestivo e por preencher as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Sustenta o recorrente que a aplicação da penalidade isolada juntamente com a penalidade pelo lançamento de ofício configura *bis in idem*, situação que conduziria, necessariamente, à exclusão da penalidade isolada, citando alguns precedentes deste Conselho que caminham no mesmo sentido.

Alega que só pode haver cumulação de penalidades quando a lei é expressa neste sentido.

É certo que, nos termos do art. 08 da lei 7.713/88, fica obrigado ao recolhimento mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física o contribuinte que receber rendimentos tributáveis de outra pessoa física. Tal recolhimento se dá a título de antecipação do devido no exercício.

Assim dispõe a Lei 9.430/96

*"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)*"

Portanto, resta evidente que a falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado mediante lançamento de ofício está sujeita ao percentual de multa vinculada de 75%.

Já a falta de recolhimento do valor mensal da antecipação a que está sujeita a pessoa física nos termos do art. 8º da Lei 7.713/88, sujeita-se à multa exigida isoladamente no percentual de 50%. Frise-se, ainda que não tenha sido apurada imposto a pagar na declaração de ajuste.

Embora seja incomum, é possível que o valor a pagar no ajuste anual seja exatamente o mesmo que deixou de ser recolhido a título de carnê-leão, mas tal identidade estaria limitada aos números e não à base de incidência, pois a multa de 75% incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos a falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado mediante lançamento de ofício. Já a multa isolada de 50% incide sobre a falta de recolhimento da antecipação devida quando se recebe rendimentos de pessoas físicas ou de fontes do exterior.

Portanto, entendo que, ao contrário do que alega o contribuinte, não há dupla penalização sobre a mesma base de incidência. O que identifico são suas penalidades distintas.

O que se tem, no caso do carnê-leão, é uma obrigação de antecipar o tributo de modo a prover recursos para manter o funcionamento da máquina estatal.

Naturalmente, no ajuste anual, pode-se chegar à conclusão de que tais recolhimentos nem seriam necessários, importando em restituição total ou parcial do que foi recolhido durante o período, mas resta explícito que o legislador não se preocupou com o que ocorrerá no ajuste, ao afirmar que a penalidade isolada é devida ainda que não seja apurado imposto a pagar no final do exercício.

Há quem defenda a inaplicabilidade da multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão de forma cumulativa com a multa de ofício, seja por acarretar *bis in idem*, seja por considerar a lógica da consumação penal, pela qual a infração mais grave abrange a menos grave que lhe seja preparatória ou subjacente. Para estes, tal multa isolada somente seria possível se aplicada no curso do ano calendário, antes de findo o exercício.

Não obstante, não me filio a tal entendimento, em particular por entender o texto legal que prevê a multa isolada, ao estabelecer que esta seria devida mesmo se não fosse apurado imposto a pagar na declaração, já denota que o momento de seu lançamento pode sim ocorrer após o término do período de apuração.

Acatar a compreensão de que tal exigência somente seria possível no curso do ano calendário seria, na prática, extirpar todo a força normativa do texto legal, já que, como regra, não há procedimento fiscal instaurado no curso do ano-calendário a que se refere. Ademais, se assim entendêssemos, estaríamos colocando em risco o interesse público que motivou a elaboração da norma, pois poderíamos chegar ao extremo de não fiscalizar dentro do ano e todos pararem de efetuar os recolhimentos mensais a título de antecipação, já que os resultados seriam exatamente os mesmos.

Contudo, a despeito dos argumentos acima expostos, que guardam relação com a legislação atualmente em vigor e que serviu lastro para redução da penalidade no julgamento de 1ª instância, o fato é que o caso sobre o qual estamos debruçados remonta aos anos de 2001 e 2002, sendo, portanto, necessário rememorar os preceitos então vigentes da mesma lei 9.430/96, os quais foram utilizados na fundamentação da exigência de fl. 12.

*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 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;*

*II - 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: (...)*

*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.*

Como se vê, a matéria sofreu profunda alteração em 2007, em particular com a edição da MP 351/2007 e da Lei 11.488/2007. No texto anterior, não havia duas penalidades. Apenas uma.

Portanto, à época da ocorrência dos fatos geradores em discussão, 2003, a concomitância das penalidades isoladas e de ofício não encontrava lastro no texto então vigente do art. 44 da lei 9430/96, em razão de sua clara previsão de que as multas previstas no artigo seriam exigidas, no caso de não recolhimento do carnê-leão, isoladamente.

Assim, temos as seguintes situações:

1) no caso de lançamento exclusivamente de multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, independentemente do período a que se refere, deve-se aplicar a penalidade nova (50%), em homenagem à retroatividade benigna de que trata alínea "c", inciso II do art. 106 da lei 5172/66 (CTN);

2) no caso de lançamento de multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão concomitantemente com a exigência de ofício incidente sobre a diferença apurada de IRPF, deve-se excluir a penalidade isolada se o lançamento se refere a períodos de apuração até 2006, mantendo-se a exigência de ofício. Caso se refiram a períodos de apuração de 2007 e posteriores, é devida a manutenção concomitante das penalidades isoladas e de ofício.

Assim, neste tema, dou provimento ao Recurso Voluntário para afastar e penalidade isolada pelo não recolhimento do carnê-leão para os anos calendários sob lide administrativa, 2000 e 2001..

Quanto aos demais temas tratados na peça recursal, deixo de analisá-los por evidente perda de objeto.

### **Conclusão**

Tendo em vista tudo que conta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que constam do presente, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou-lhe provimento para excluir a multa isolada em razão da falta de recolhimento do carnê-leão apurada para os anos calendários de 2000 e 2001.

Ressalte-se a necessidade da unidade responsável pela administração do tributo promover o correto encaminhamento dos documentos indevidamente inseridos no presente a partir de fl. 597.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

