



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720024/2014-87
ACÓRDÃO	2002-009.829 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GUSTAVO BANDEIRA DA ROCHA OLIVEIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2011

CARNÊ-LEÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

A ausência de recolhimento mensal do imposto (carnê-leão), incidente sobre os rendimentos recebidos de pessoas físicas, enseja a aplicação de multa isolada no percentual de 50% do imposto não recolhido.

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO CUMULADA COM A MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. PERÍODO POSTERIOR À MP 351/2007. POSSIBILIDADE.

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão, sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual. (Súmula CARF n.º 147)

CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa de mora não ser absorvida pela multa isolada, porquanto tem suporte fático e legal distintos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, à unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rafael de Aguiar Hirano, André Barros de Moura, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Carlos Eduardo Avila Cabral (substituto[a] integral), Marcelo de Sousa Sateles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo em parte o relatório da decisão ora recorrida:

Cuida-se de Auto de Infração, fls. 186 a 194, relativo ao Imposto de Renda de Pessoa Física, exercício 2011, ano-calendário 2010 que formalizou a exigência do crédito tributário em decorrência das infrações narradas no Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 196 a 204.

Nos termos do relato fiscal, o contribuinte, titular do Cartório do 8º Ofício de Notas do Rio de Janeiro informou na declaração de ajuste despesas escrituradas no Livro Caixa, cuja documentação comprobatória o interessado declarou não possuir.

De acordo com o quadro de fl. 202 a autoridade autuante elaborou o demonstrativo dos valores mensais glosados e que compõem a infração de dedução indevida de despesas de Livro Caixa relativamente a todo o ano-calendário de 2010.

Em função da falta de recolhimento do imposto mensal a título de Carnê Leão, foi aplicada a multa isolada mensal no percentual de 50% do imposto devido e não recolhido, o que totaliza no ano-calendário a penalidade na importância de R\$190.477,04.

Da Impugnação Cientificado do lançamento o contribuinte apresentou a peça impugnatória de fls. 220/234.

Informa que o valor do imposto de renda, da multa de ofício e dos juros moratórios não são objeto de impugnação, já que incluídos em parcelamento.

Não obstante, apresentou sua irresignação contra a aplicação da multa isolada no valor de R\$190.477,94. E o fez por entender que a exigência se mostra equivocada.

Adverte que a cumulação entre as multas de ofício e isolada representa verdadeira ilegalidade por tratar-se de penalidade distintas, com previsões legais distintas e momentos distintos de aplicação, não podendo ser cumuladas, visto que a aplicação de uma pressupõe necessariamente o afastamento da outra. Alia seus argumentos ao que afirma ser o entendimento reiterado do CARF, inclusive de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Entende que se o recolhimento mensal via Carnê-Leão é uma antecipação (obrigação acessória) do imposto que será devido, quando, após o final do ano-calendário, for devidamente apurado por meio da declaração de ajuste, a imposição da multa isolada apenas é cabível até o final do ano-calendário.

Considera que a aplicação cumulada dessas penalidades apenas por constarem em previsões legais diversas, mostra-se, no mínimo, temerária.

Discorre acerca da existência de “bis in idem” e da impossibilidade de aplicação da multa isolada após o término do ano-calendário. Nesse último caso alega que durante o ano-calendário há obrigação acessória de recolhimento das antecipações de imposto e que terminado o ano a obrigação passa a ser a de recolhimento da obrigação principal não sendo correto falar em antecipações ou imposição de penalidades a elas referentes.

Ao final pugna pelo cancelamento da exigência fiscal.

A 9ª Turma da DRJ/BHE por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação em acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2011 MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO.

A multa isolada de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-leão não se confunde com a multa proporcional decorrente da apuração de imposto no ajuste anual em lançamento de ofício. Sendo hipóteses legais distintas, são cabíveis as duas penalidades ao mesmo tempo.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de primeira instância em 21/01/2016, o sujeito passivo interpôs, em 19/02/2016, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, reiterando todos os termos de sua impugnação.

Apresenta Memoriais.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **André Barros de Moura**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O litígio recai apenas sobre a imposição cumulada de multa isolada (por falta de recolhimento do carnê-leão com a multa de ofício).

Alega o recorrente que a aplicação da multa isolada referente ao não recolhimento do Carnê-Leão, correspondente a 50% do IRPF devido mensalmente, não pode prosperar, tendo em vista já estar sendo apenado pela aplicação da multa de ofício sobre o imposto devido no ajuste anual. Obrigação acessória e obrigação principal.

Sustenta que a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre o mesmo fato gerador.

Ocorre que, no caso dos autos, as multas são aplicáveis em decorrência de duas infrações distintas, que não possuem a mesma base de cálculo, ou seja: uma decorre do imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), enquanto a outra incide sobre o imposto suplementar apurado na declaração de ajuste, não havendo de se falar em *bis in idem*, muito menos na impossibilidade de cobrança da multa isolada após o término do ano calendário.

Saliente-se que somente em procedimento de revisão das declarações em tela, verificou-se a insuficiência dos valores efetivamente recolhidos a título de carnê-leão, o que culminou com o lançamento da multa isolada.

Entendimento confirmado pela jurisprudência abaixo transcrita:

Numero do processo: 19647.002620/2004-48 Data da sessão: Wed May 12 00:00:00 UTC 2010 Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2000, 2001 MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. IMPERTINÊNCIA DO INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. O fato de o contribuinte incluir os rendimentos competentes na Declaração de Ajuste Anual não implica na denúncia espontânea. MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. Cabível a aplicação da multa isolada, quando for constatado, em procedimento de revisão da declaração, a insuficiência de recolhimento do carnê-leão. Recurso negado.

Numero da decisão: 2801-000.518 Decisão: Acordam os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do voto

da Relatora Matéria: IRPF- auto de infração eletrônico (exceto multa DIRPF) Nome do relator: TÂNIA MARA PASCHOALIN

Em relação a aplicação do princípio da consunção, da mesma forma que a decisão recorrida, entendo pelo seu desprovimento.

Aplica-se tal princípio de direito penal (absorção da sanção menos grave pela mais grave), apenas em casos em que há na legislação, claro e nítida existência de bis in idem. O simples fato de haver cumulatividade de gravames não significa que estamos diante da possibilidade de aplicação de tal princípio, devendo haver entre as sanções identidade fática sancionatória, fato que não ocorreu diante das razões já apresentadas.

A respeito do tema cito parte do voto do I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no Ac. 9101-005.490 j. 09/06/2021, verbis:

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidi casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um minus em direção a um plus.

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a

subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo

Sobre a possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, o CARF sedimentou o entendimento esposado no âmbito do Enunciado de Súmula CARF nº 147, específica para a hipótese da multa isolada de falta de pagamento do carnê-leão, de observância obrigatória como segue:

Súmula CARF nº 147 Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 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%).

Pela leitura da Súmula mencionada, bem como a partir da informação de que a exigência fiscal se refere exercício de 2011, observa-se que não assiste razão ao Recorrente em sua irresignação, pois, no período lançado, já havia sido editada a MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passando a existir previsão expressa sobre a possibilidade de cumulação das multas pela falta de recolhimento do carnê-leão e a multa de ofício.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

André Barros de Moura