



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11070.720269/2014-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2001-002.037 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 19 de fevereiro de 2020  
**Recorrente** MARCELINO ARANIS BATISTA DOS SANTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010, 2011, 2012

**MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE.**

Após a alteração introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é devida 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), pois trata-se de duas penalidades para duas condutas distintas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar 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, Marcelo Rocha Paura e Fabiana Okchstein Kelbert, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 07-36.097, proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) DRJ/FNS (e-fls. 370/374) que *manteve integralmente* o auto-de-infração (e-fls. 357/362), nos exercícios de 2010, 2011 e 2012.

Abaixo, resumo do relatório do Acórdão da instância de piso:

(...)

Cientificado do lançamento em 31 de março de 2014, o contribuinte, por meio de seu representante devidamente constituído, procuração de fls. 363, apresentou a impugnação de fls. 357 a 362, protocolada em 28 de abril de 2014, alegando, em síntese, que a aplicação de duas multas sobre a mesma base de incidência fere o princípio da isonomia, pois não é admissível a aplicação simultânea da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996, com a multa de ofício de 75% ou 150% ( inciso I, §§ 1.º e 2.º do art. 44, da Lei n.º 9.430/96); que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF tem afastado a cobrança da multa isolada sob o fundamento de que não se pode aplicar duas multas sobre a mesma base de cálculo. Requer o cancelamento do lançamento referente à multa isolada no valor de R\$ 17.213,37, lançada em concomitância com a multa de ofício.

Consta do voto da relatoria de piso, especialmente o seguinte:

(...)

### **LIMITES DO LITÍGIO**

Pelo teor da impugnação ora analisada constata-se apenas a multa exigida isoladamente no valor de R\$ 17.213,37. A matéria não expressamente contestada é considerada não impugnada, nos termos do art. 17 do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, sendo definitiva a exigência no que se refere a esta parte do lançamento na esfera administrativa.

O crédito tributário não impugnado foi transferido para o processo n.º 11070.720.711/2014-09, conforme Extrato do Processo de fls. 365 e 366.

### **MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE**

O impugnante insurge-se contra a cobrança de multa isolada, alegando que esta não pode ser exigida em concomitância com a multa de ofício.

A Lei n.º 7.713, de 22/12/1988, em seu art. 8º, estabelece que os rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, recebidos por pessoa física de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, sujeitam-se ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão).

Já a Lei n.º 8.134, de 27/12/1990, em seu art. 4º, inciso I, determinou que o imposto de que trata a Lei n.º 7.713/88, 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 a Lei n.º 7.713/88, art. 8º, compõem, também, a base de cálculo do imposto devido na declaração de ajuste anual.

Sobre as multas aplicadas nos casos de lançamento de ofício, o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, base do art. 957, do Regulamento do imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/99, dispõe da seguinte forma:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: ((Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 n.º 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º 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; (Incluída pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007)

O art. 1º da IN SRF n.º 46, de 1997, que regulamenta a cobrança da multa isolada do carnê-leão dispõe:

“Art. 1º O imposto de renda devido pelas pessoas físicas sob a forma de recolhimento mensal (carnê-leão) não pago, está sujeito a cobrança por meio de um dos seguintes procedimentos:

(...)

II - Se corresponderem a rendimentos recebidos a partir de 1º de janeiro de 1997:

a) quando não informados na declaração de rendimentos, será lançada a multa de que trata o inciso I ou II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, sobre o valor do imposto mensal devido e não recolhido, que será cobrada isoladamente, bem assim o imposto suplementar apurado na declaração, após a inclusão desses rendimentos, acrescido da referida multa e de juros de mora;

b) quando informados na declaração de rendimentos, a multa a que se refere este inciso será exigida isoladamente.”

Diante dos dispositivos acima citados, depreende-se que duas são as multas de ofício, e que não são excludentes, uma a ser lançada sobre o imposto mensal devido e não recolhido (multa isolada), e outra que incide sobre o imposto suplementar apurado no ajuste anual, se for o caso. Isso porque duas são as infrações cometidas - declaração inexata e falta de pagamento do carnê-leão, que têm bases de cálculos distintas.

No que concerne às jurisprudências invocadas, acerca da inaplicabilidade das duas multas sobre a mesma base de cálculo, há que ser esclarecido que as decisões administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário até que a Lei lhes atribua eficácia normativa. Enquanto isto não ocorre, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Logo, como o contribuinte deixou de recolher tempestivamente o imposto devido a título de carnê-leão, é cabível a aplicação das duas multas, a isolada, que deve incidir sobre o valor do imposto que deixou de ser pago em cada mês do ano-calendário, e a proporcional, incidente sobre o imposto suplementar apurado no ajuste anual.

Por todo exposto, voto no sentido de julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

É como voto.

Em sede de recurso administrativo, (e-fls. 378/383), o recorrente, inconformado com a Decisão de piso, em síntese, reitera os argumentos expendidos em sua peça impugnatória.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcelo Rocha Paura, Relator.

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

### Matéria em julgamento

A matéria constante na presente autuação e objeto do Recurso Voluntário *é a aplicação da multa isoladamente no valor original de 17.213,37.*

### Mérito

O recorrente em sua defesa alega, em síntese, que a cobrança de Multa Isolada por falta de recolhimento do IRPF no carnê-leão em concomitância com a Multa de Ofício (75% ou 150%, conforme o caso), é inadmitida por esse Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, que tem afastado a cobrança da tal multa, sob o fundamento de que não se pode aplicar duas multas sobre a mesma base de cálculo. Assevera que no mesmo sentido é a jurisprudência do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, qual seja que é indevida aplicação de duas multas sobre a mesma base de cálculo. Entende, portanto, que tanto na esfera administrativa como judicial, a jurisprudência já está pacificada no sentido de que aplicação de multa isolada, só tem fundamento legal para aquelas infrações que não foram levantadas de ofício, porém quando se apura a falta de pagamento de imposto de renda, lançando de ofício o crédito tributário com a multa de 75% ou 150%, dependendo do caso, não há espaço para lançamento da multa isolada de 50%.

Inicialmente, convém reproduzirmos o trecho da descrição dos fatos e enquadramento legal, constante da respectiva autuação (e-fls. 327).

O contribuinte *deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório* (carnê-leão), motivo pelo qual se aplica a presente multa isolada, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/09/2009	10.715,64	50,00
31/05/2010	10.571,42	50,00

30/04/2011

13.139,68

50,00

Bem, o ponto de discordância resume-se, pode-se assim dizer, a possibilidade da aplicação da multa isolada de 50% em concomitância com a multa de ofício de 75% ou 150%.

Vejamus a base legislativa para aplicação da referida exação que está contida no artigo 44 da Lei 9.430/96, **com a sua redação anterior à mudança introduzida pela Lei nº 11.488/2007**), in verbis:

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;

Veja-se que o § 1º do art. 44, naquela redação, não instituía penalidades, apenas a forma de sua incidência, que poderia ser juntamente com o tributo, na hipótese do inciso I, e isoladamente, nas hipóteses dos demais incisos.

O dispositivo que instituía a penalidade (única) era o caput do artigo e seus incisos e, neste caso, (inciso I), as motivações eram: pela falta de pagamento ou recolhimento; por falta de declaração; e declaração inexata e quando aplicada duplamente, ou seja, multa isolada pelo não pagamento da antecipação do carne-leão, e na exigência do imposto quando do ajuste anual, estaríamos conferindo lógica interpretativa além da prescrita art. 44 e aos incisos do parágrafo 1º

Sob a égide da redação anterior, este Conselho já firmou o entendimento, no sentido da impossibilidade da exigência concomitante da penalidade pela falta de antecipação do imposto e pela omissão em oferecer os rendimentos à tributação quando do ajuste anual, tendo ambas a mesma base de cálculo.

Porém esta situação mudou com a alteração introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007. Tal normativo **instituiu penalidade nova e específica pela falta de recolhimento do carnê-leão**, além da possibilidade de multa de ofício pelo não recolhimento, pela falta de declaração, 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 alteração legal, fica clara a tipificação de duas multas distintas e a possibilidade de sua aplicação concomitante, porém, consoante o disposto nos artigos 105 e 106 do CTN, elas aplicam-se apenas a 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.*

A partir dali, se o contribuinte deixar de recolher antecipadamente o imposto devido a título de carnê-leão e, da mesma forma, omitir esses rendimentos quando do ajuste anual, estará sujeito a ambas as penalidades, uma para cada infração.

Essa é a interpretação da recente jurisprudência encampada pela 2ª Turma da Câmara Superior deste CARF, a qual me alinho. Para exemplificar cito o Acórdão 9202-004.022– CSRF 2ª Turma, da lavra da Conselheira Maria Helena Cotta Cardoso com conteúdo pertinente ao de nossa lide:

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 2201002.718, 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."

Por todo o exposto, fica claro que a *impossibilidade de exigência concomitante* das multas de ofício e isolada, *somente prevalece para os fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006*, sendo que a partir da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, dando nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta coexistência ganhou respaldo legal.

Considerando que, neste caso concreto, a multa isolada aplicada, juntamente com a multa de ofício, se refere aos anos-calendários 2009, 2010 e 2011, conclui-se que *não há reparos a serem feitos na presente atuação*.

É como voto.

Ante o exposto, *conheço* do Recurso Voluntário e, no mérito, **NEGO PROVIMENTO**.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Rocha Paura