



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

Processo n° 14041.000007/2004-91
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.536 – 2ª Turma
Sessão de 27 de janeiro de 2015
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MANOEL ARISTIDES SOBRINHO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000

**NORMAS GERAIS. IRPF. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO.
CONCOMITÂNCIA. IDÊNTICO DESCUMPRIMENTO.
IMPOSSIBILIDADE.**

Não cabe a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício com multa isolada, apuradas em face da mesma omissão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Relator), Maria Helena Cotta Cardozo e Carlos Alberto Freitas Barreto, que votaram por dar provimento ao recurso.

Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Oliveira.

(Assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Presidente

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Relator

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Eduardo de Souza Leão (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Gustavo Lian Haddad e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (suplente convocada).

Relatório

Trata-se de auto de infração do Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF, referente aos exercícios 1999 e 2000, anos-calendário 1998 e 1999, tendo sido cientificado o contribuinte em 20/04/2004, conforme AR de fl. 213. O lançamento decorre da redução da base de cálculo do carnê-leão, pleiteada indevidamente, cumulada com multa isolada pela falta/insuficiência de recolhimento mensal do mesmo carnê-leão.

Inicialmente, analisando a impugnação do contribuinte, a autoridade julgadora de 1ª. instância, na forma de Acórdão de fls. 398 a 408, decidiu pela procedência em parte do lançamento, para acatar a preliminar de decadência referente ao ano calendário de 1998, restabelecendo, ainda, despesa efetivamente comprovada por documento hábil (mais especificamente a despesa de R\$ 600,00 referente ao mês de abril de 1999, de fl. 286) e procedendo à redução de ofício da multa isolada do patamar de 75% para 50%, alterando, desta forma, o valor do imposto suplementar para R\$ 15.225,49 e o da multa isolada para R\$ 9.629,93.

Atacada a decisão de 1ª. instância através do Recurso Voluntário de fls. 414 a 433, o Acórdão nº 102-49.501, da 2ª Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 438 a 447), julgado na sessão plenária de 05 de fevereiro de 2009, decidiu “por unanimidade de votos, reduzir a multa isolada para 50%. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada relativa a glosa de livro caixa, por aplicação concomitante com a multa de ofício, nos termos do voto do Relator.”

Transcreve-se a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000

IRPF. LIVRO CAIXA. TABELIÃO. DESPESAS COM TRANSPORTE E LOCOMOÇÃO.

Nos termos do artigo. 75, parágrafo único, do RIR, as despesas com transporte e locomoção não são dedutíveis.

IRPF. LIVRO CAIXA. DESPESAS. COMPROVAÇÃO.

As despesas de livro caixa devem ser comprovadas por meio de documentação hábil e idônea, que deve ser guardada pelo contribuinte durante o curso do prazo de decadência e prescrição,

IRPF. LIVRO CAIXA. APLICAÇÃO DE CAPITAL.

A legislação distingue despesas com bens de capital e gastos com bens de consumo, autorizando a dedução dos últimos.

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

A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes da 2.ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Recurso parcialmente provido.

É de se relatar, a propósito, a partir de análise detalhada dos elementos do Auto de Infração de fls. 85, 90 e 91, dos demonstrativos de despesas glosadas de livro-caixa de fls. 113/114 e da informação de fls. 473, 474 e 475 (esta última validada a partir destes elementos anteriores) que, apesar do disposto no recorrido, não há que se falar, no âmbito do presente, em multa isolada aplicada outra que não aquela oriunda de glosa de despesas efetuadas no livro caixa, e ainda, que, a redução do percentual ali propugnada pelo Colegiado *a quo*, repita-se, já havia sido realizada também no âmbito do Acórdão de 1.ª instância sem a existência de Recurso de Ofício, o que torna, em meu entendimento, destarte, despicienda a parte final do Acórdão recorrido que trata da redução da multa. Ou seja, entendo caracterizada no recorrido a exclusão total da multa isolada objeto de lançamento.

Cientificada de tal decisão em 30 de março de 2010, a Fazenda Nacional insurge-se contra tal decisão através de Recurso Especial de fls. 450 a 459, com fulcro no art. 7º, inciso I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, uma vez que, ainda que reconhecendo o trânsito em julgado da redução da alíquota da multa isolada lançada para o patamar de 50%, (vide item 5 de e- fls. 453), alega a FN estar caracterizada, no âmbito do recorrido, contrariedade a dispositivo de lei, consubstanciado no §1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (atual inciso II, a, do art. 44 II a da mesma Lei), ao ali ter se promovido a exclusão da multa isolada imposta ao contribuinte.

Alega a recorrente que não há que se falar em duplicidade de penalização pela mesma infração, uma vez que são penalidades aplicáveis em situações bastante diferenciadas entre si quanto à natureza das infrações cometidas, sendo que a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prevê claramente que a multa decorrente do descumprimento do regime de carnê-leão não possui nenhuma relação com o pagamento ou não de imposto pelo contribuinte quando do ajuste anual, vedada ao caso a aplicação da equidade. Assim, pede que seja restabelecida a multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ devido a título do carnê-leão aplicada sobre os valores glosados pela fiscalização a título de livro caixa.

O despacho de fl. 461 deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Cientificado do acórdão e do recurso especial em 05 de janeiro de 2011 (fl. 466), o contribuinte não apresentou recurso especial da parte que lhe foi desfavorável, oferecendo, porém, contrarrazões ao especial da Fazenda (fls. 467 a 470), onde defende a manutenção do recorrido com supedâneo em vasta jurisprudência administrativa oriunda deste Conselho que propugna pela impossibilidade da aplicação concomitante das duas multas em questão.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional para discutir a possibilidade de se cumular a multa de ofício por falta de recolhimento do IRPF incidente sobre rendimentos auferidos durante o ano-calendário, computados em livro-caixa (assim, sujeitos ao “carnê-leão”) com a multa isolada decorrente da insuficiência de recolhimento mensal devido na mesma sistemática.

Verifico que aqui a presente autuação aplicou a multa de ofício de 75% a título de falta de recolhimento do IRPF de valores sujeitos à título de carnê-leão cumulada com multa isolada de 75% pela insuficiência do recolhimento mensal devido.

A propósito, sou forçado a reconhecer que a jurisprudência deste Conselho há muito se assentou no sentido de não admitir a cobrança concomitante de multa de ofício incidente sobre rendimentos constantes do livro-caixa sujeitos ao carnê-leão e não tributados quando do ajuste anual e da multa isolada por falta do recolhimento mensal devido no mesmo carnê-leão, note-se, baseado nos mesmos rendimentos.

Afirma-se que aplicar duas penalidades sobre a mesma base de cálculo resulta em verdadeiro *bin in idem*, o que não é admitido no direito pátrio.

Apesar da força dos argumentos, ainda não consegui me convencer de sua correção.

Penso que a aplicação conjunta das duas multas é decorrência direta do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e de que não existe dupla penalidade pela mesma infração, uma vez que a multa isolada pune o não recolhimento mensal do carnê-leão, nos termos do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, enquanto a multa de ofício pune a falta de tributação de parte ou da totalidade dos rendimentos constantes declaração de ajuste anual, sendo necessárias punições diferentes para condutas ilícitas diversas.

Do mesmo modo, não encontro qualquer óbice na legislação tributária para a adoção da mesma base de cálculo para penalidades relativas a duas infrações distintas. Não vejo qualquer semelhança com o fenômeno do *bis in idem*, onde se cobra o mesmo tributo de um mesmo contribuinte sobre um mesmo fato gerador.

Entretanto, como o art. 14 da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho 2007, reduziu o percentual dessa multa de 75% para 50%, há que se aplicar a retroatividade benigna do art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, consoante já realizado pela autoridade julgadora de 1ª instância, relembrando aqui, que, *na forma relatada, se verificou, quando da presente análise recursal, que não há incidência da multa isolada sobre insuficiências de recolhimento outras que não aquelas oriundas de glosas de despesas indevidamente deduzidas no livro-caixa.*

Processo nº 14041.000007/2004-91
Acórdão n.º 9202-003.536

CSRF-T2
Fl. 258

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, dar provimento ao recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional para restabelecer a multa isolada de 50% aplicável à matéria que permanece em litígio (glosas de despesas efetuadas em livro caixa para o ano-calendário de 1999, a menos da glosa indevida de R\$ 600,00 do mês de abril/99 apontada pela autoridade julgadora de 1ª instância).

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Designado

Com todo respeito ao excelso relator, divirjo de sua conclusão sobre a possibilidade de aplicação, nesse caso, de multas de ofício e isolada, concomitantemente.

A questão em litígio é a aplicação concomitante das multas qualificada e da multa isolada pelo não recolhimento do carnê leão.

Nesse sentido, devemos decidir se é vedada sua aplicação concomitante, conforme a lei 9.430, de 1996.

Em nosso entender, havendo a dupla incidência da penalidade sobre a mesma conduta, a multa isolada não deve prevalecer.

Esse é o entendimento de várias decisões do CARF, conforme voto de excelsos conselheiros citados abaixo:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005, 2006

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - Pacífica a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes de que não cabe a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício com multa isolada, apuradas em face da mesma omissão (Acórdão CSRF nº 01-04.987, de 15/06/2004).

Recurso Voluntário Provido

...

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao tratar do auto de infração com tributo e sem tributo, dispôs:

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 pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II – (omissis).

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

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

II – isoladamente quando o tributo ou 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 n.º 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;

Não se quer, nesta esfera administrativa, proclamar a inconstitucionalidade do § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996.

Trata-se, sim, de interpretá-la de forma sistemática, em harmonia com o ordenamento jurídico onde está inserida, do qual, a toda evidência, faz parte e deve ser incluída até mesmo (e principalmente) a Constituição, bem assim as leis complementares dela decorrentes.

Não é o caso, por conseguinte, de se afastar por completo a aplicação da multa isolada. Será ela pertinente quando a autoridade tributária, valendo-se da prerrogativa de fiscalizar o contribuinte no próprio ano-calendário (RIR/99, art. 907, parágrafo único), ou mesmo em momento posterior a este, detectar a falta de recolhimento mensal. Aí a multa terá lugar, mesmo que o autuado não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Verificado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), sobre rendimentos que também foram objeto de lançamento de ofício, ou seja, havendo a dupla incidência da penalidade sobre a mesma base de cálculo, a multa isolada não deve prevalecer. Nesse sentido é a interpretação dada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.” (Câmara Superior do Conselho de Contribuintes / Primeira turma, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão nº 01-04.987, julgado em 15/06/2004).

Com efeito, na exigência de tributo por auto de infração ou notificação de lançamento não há espaço para se incluir concomitantemente a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada, sobre a mesma omissão que gerou o lançamento do tributo, acrescido da multa de ofício. Haveria, aí, um bis in idem.

Em face ao exposto, dou provimento ao recurso, para excluir do lançamento a exigência da multa isolada.

(Acórdão 2101-01.070, 14/04/2011, Relator: José Reimundo Tosta Santos)

...

"MULTA ISOLADA DE OFÍCIO DECORRENTE DE CARNÊ-LEÃO NÃO PAGO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO VINCULADA AO IMPOSTO LANÇADO NO AJUSTE ANUAL. RENDIMENTOS OMITIDOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA OU DE FONTE DO EXTERIOR QUE GERAM UMA DUPLA PENALIDADE COM MESMA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. .

...

Mansamente assentada na jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e do CARF que a multa isolada do carnê-leão não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício que incidiu sobre o imposto lançado, este em decorrência da colação no ajuste anual do rendimento que deveria ter sido submetido ao recolhimento mensal obrigatório, pois ambas têm a mesma base de cálculo, implicando em dupla penalidade em decorrência da omissão de um mesmo rendimento, procedimento vedado em nosso ordenamento.

...

Por outro lado, no tocante à imputação da multa isolada sobre o carnê-leão não pago, que incidiria sobre os mesmos rendimentos que geraram o imposto lançado, com multa de ofício vinculada, entende esta instância julgadora que não pode conviver a duplicidade de cominações, como se demonstra a seguir.

No caso em que os rendimentos sujeitos ao carnê-leão são colacionados pela autoridade fiscal no ajuste anual, a jurisprudência administrativa de há muito tempo assentou-se na impossibilidade da imputação de uma dupla penalidade pecuniária ao autuado pela omissão dos rendimentos recebidos de pessoa física, uma vinculada ao imposto devido (a multa de ofício vinculada ao imposto devido no ajuste anual, no percentual de 75% do imposto) e outra pelo não recolhimento do carnê-leão (multa de ofício isolada, tendo como base de cálculo o imposto não antecipado mensalmente – carnê-leão), ao fundamento de que a omissão dos rendimentos recebidos de pessoa física seria a base de cálculo para a apuração de imposto anual e daquele que deveria ter sido antecipado, com a multa de 75% incidente sobre cada uma das bases anteriores. Em essência, uma mesma conduta (omissão de rendimentos percebidos de pessoa física), vulnerando um único bem jurídico (a arrecadação do estado), levaria a uma dupla penalidade, o que não é admitido em nosso sistema jurídico.

Acórdão n.º CSRF/01-04.987, sessão de 15 de junho de 2004, relatora a conselheira Leila Maria Scherrer Leitão

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA –MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.

Acórdão n.º 102-48.216, sessão de 26 de janeiro de 2007, relator o conselheiro Antonio José Praga de Sousa

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD - TRIBUTAÇÃO – São tributáveis os rendimentos decorrentes da prestação de serviço junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento –PNUD, quando recebidos por nacionais contratados no País, por faltar-lhes a condição de funcionário de organismos internacionais, este detentor de privilégios e imunidades em matéria civil, penal e tributária. (Acórdão CSRF 04-00.024 de 21/04/2005).

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004).

Acórdão n.º 104-22.058, sessão de 06 de dezembro de 2006, relator o conselheiro Nelson Mallmann

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONAIS - UNESCO/ONU - A isenção de imposto de renda sobre rendimentos pagos pelos organismos internacionais é privilégio exclusivo dos funcionários que satisfaçam as condições previstas na Convenção sobre Privilégio e Imunidades das Nações Unidas, recepcionada no direito pátrio pelo Decreto nº. 22.784, de 1950 e pela Convenção sobre Privilégios e Imunidades das Agências Especializadas da Organização das Nações Unidas, aprovada pela Assembléia Geral do Organismo em 21 de novembro de 1947, ratificada pelo Governo Brasileiro por via do Decreto Legislativo nº. 10, de 1959, promulgada pelo Decreto nº. 52.288, de 1963. Não estão albergados pela isenção os rendimentos recebidos pelos técnicos a serviço da Organização, residentes no Brasil, sejam eles contratados por hora, por tarefa ou mesmo com vínculo contratual permanente.

LEGITIMIDADE PASSIVA - Os Organismos Internacionais que possuem imunidade de jurisdição não se submetem à legislação interna brasileira, portanto deles não se pode exigir a retenção e o recolhimento do imposto de renda sobre valores pagos às pessoas físicas. Estas têm seus rendimentos sujeitos à tributação mensal, na forma de carnê-leão.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - É incabível, por expressa disposição legal,

a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente. (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996).

Acórdão nº 106-16.124, sessão de 28 de fevereiro de 2007, relator o conselheiro José Ribamar Barros Penha

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. REMUNERAÇÃO AUFERIDA POR NACIONAIS JUNTO AO PNUD. TRIBUTAÇÃO – Estão sujeitos a tributação do Imposto de Renda os rendimentos auferidos junto ao Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD em contraprestação de serviço contratados em território nacional, uma vez não preenchida a condição de funcionário do organismo internacional.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA CONCOMITANTE – É de ser afastada a aplicação de multa isolada concomitantemente com multa de ofício tendo ambas a mesma base de cálculo.

*No ponto, é de se afastar a multa isolada que incidiu sobre o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão) não pago. (Acórdão 21.02-002.363, 20/11/2012, Relator: **Giovanni Christian Nunes Campos**)*

Nossa conclusão, portanto, conforme a jurisprudência citada acima, baseia-se na verificação de que na exigência do tributo já há a aplicação de penalidade, multa de ofício, impedindo que sobre a mesma base e conduta se inclua concomitantemente a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto:, voto em negra provimento ao recurso da nobre PGFN, nos termos do voto.

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Processo nº 14041.000007/2004-91
Acórdão n.º **9202-003.536**

CSRF-T2
Fl. 264

CÓPIA