



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.726055/2011-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.423 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de julho de 2021
Recorrente DIRCEU PINTO DE OLIVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

MATÉRIA NÃO ALEGADA EM IMPUGNAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

As alegações recursais levantadas apenas em sede de julgamento de segunda instância não devem ser conhecidas, dadas as regras preclusivas que disciplinam o contencioso administrativo fiscal.

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

Ano-calendário: 2009

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SÚMULA CARF 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE A PARTIR DO ADVENTO DA MP 351/07.

Após o advento da MP 351/07, é aplicável a multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão em concomitância com a multa de ofício sobre diferenças no IRPF devido, apurada em procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto à matéria enriquecimento sem causa, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Sonia de Queiroz Accioly, Wilderson Botto (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG) - DRJ/BHE que julgou procedente Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) relativa ao exercício 2010 (fls. 2/22), que apurou rendimentos recebidos de pessoa física que não estavam acobertados por despesas escrituradas em livro caixa, razão pela qual foi imputada a multa isolada por falta de recolhimento mensal do imposto (carnê-leão).

Não obstante impugnada (fls. 1770/1171), a exigência foi mantida no julgamento de primeiro grau (fls. 1794/1797), sendo então prolatado acórdão que recebeu a seguinte ementa:

MULTA ISOLADA. CARNÊ-LEÃO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO.

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

O contribuinte apresentou recurso voluntário em 20/05/2013 (fls. 1804/1812), reiterando a inconformidade vertida na impugnação, a saber, considerando ser impossível a aplicação cumulativa de multa isolada e de ofício, acrescentando, ainda, tópico acerca de enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional.

Em 25/01/2017, o contribuinte peticionou postulando o reconhecimento de prescrição intercorrente no particular, por estar aguardando o julgamento do processo há mais de 3 anos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator.

O recurso é tempestivo, porém deve ser apenas em parte conhecido.

O cotejo entre a impugnação e o recurso voluntário revela que, naquela primeira oportunidade, quando instaurado o contencioso administrativo, o contribuinte não levantou qualquer alegação recursal acerca da ocorrência de enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional.

Frise-se que o recorrente não pode modificar o pedido ou invocar outra *causa petendi* (causa de pedir) nesta fase do contencioso, sob pena de violação dos princípios da congruência, estabilização da demanda e do duplo grau de jurisdição administrativa, em ofensa aos arts. 14 a 17 do Decreto 70.235/72 (em especial o § 4º do art. 16), bem como aos arts. 141, 223, 329 e 492 do Código de Processo Civil (CPC), mormente quando não há motivo para só agora aduzir os questionamentos referidos.

Nesse sentido, vide os Acórdãos de nºs 2402-005.971 (j. 12/09/2017), 3802-004.118 (j. 25/02/2015), 1802-001.150 (j. 15/03/2012), 3401-002.142 (j. 26/02/2013), 3201-001794 (j. 15/10/2014), 2202-003.577 (j. 21/09/2016), e 1803-000.777 (j. 27/01/2011).

Assim, não cabe o conhecimento do arrazoadado sobre de enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional, pois, de acordo com a sistemática processual vigente, é vedado ao recorrente inovar nas razões ou pleitos recursais, haja vista ter ocorrido preclusão consumativa.

Por outro lado, o reconhecimento de prescrição intercorrente no caso concreto – encontra óbice no enunciado da Súmula CARF nº 11, de observância obrigatória pelos membros deste colegiado, nos termos do art. 72 do Regimento Interno do CARF (RICARF - Portaria MF nº 343/15):

Súmula CARF nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

No mérito, que diz respeito à aventada impossibilidade de aplicação da multa isolada tem-se que, consoante giza o artigo 8º da Lei 7.713/88, c/c os arts. 4º e 6º da Lei nº 8.134/90, o rendimento do trabalho sem vínculo empregatício e o ganho de capital, recebido de pessoa física ou do exterior, quando em valor superior ao limite mensal de isenção, fica sujeito ao carnê-leão mensal, a título de antecipação do que vier a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual.

Constatado pela fiscalização tributária que não ocorreu o recolhimento do carnê-leão mensal em conformidade as normas de regência, verifica-se a infração de multa isolada sobre o respectivo imposto apurado mensalmente, nos termos previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Esse artigo, em sua redação original, assim versava sobre essa multa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

1- 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 — de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito defraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

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

I — juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;

(...)

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.

Tal enunciado legal padecia de uma melhor redação, por não deixar claro se as hipóteses constantes dos incisos I e III do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 eram prescrições a incidirem de forma alternativa ou concomitante.

Em decorrência, reiteradas decisões da segunda instância administrativa reconheceram que a leitura mais adequada desses preceitos é a de que se tratam de situações alternativas, por não ser concebível a aplicação simultânea de duas multas sobre os mesmos fatos. Entre outros argumentos, tais como ocorrência de *bis in idem* e falta de proporcionalidade, também foi considerado que tais incisos se referem, na verdade, a duas formas distintas de cobrança da multa.

Ainda que não partilhe de uma forma mais ampla dos diversos óbices levantados à concomitância das multas, dos quais apenas se vislumbrou um estreito quadro, é forçoso

reconhecer que tais empecilhos justificam a controvérsia instaurada, face à já mencionada precariedade redação dos dispositivos em tela.

Diverso, porém, é o arcabouço legal instaurado a partir da edição do art. 14 da Medida Provisória 351/07, posteriormente convertida na Lei 11.488/07, que modificou o art. 44 da Lei 9.430/96 nos seguintes termos:

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;

A partir de 2007, então, ficaram claramente apartadas no texto legal as hipóteses de incidência que motivam cada uma das multas. Para o imposto de renda de pessoa física, a multa proporcional é aplicada caso haja diferença a pagar decorrente do ajuste anual; já a multa isolada é cabível no descumprimento da obrigação de fazer o recolhimento das antecipações mensais a título de carnê-leão.

São hipóteses de fato distintas, cujo descumprimento gera sanções jurídicas também distintas; descabido, portanto, falar em *bis in idem*, dado que os fatos antecedentes às respectivas exigências tributárias são diversos, sob os aspectos temporal e quantitativo.

Também não prospera raciocínio segundo o qual a multa isolada só seria passível de aplicação entre o momento do inadimplemento da obrigação de antecipação e o do ajuste, pois tal entendimento vai de encontro à prescrição da alínea 'a' do inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, a qual regra expressamente que a multa em apreço deve ser aplicada mesmo que não tenha sido apurado imposto na declaração de ajuste, no caso da pessoa física.

Ora, advirta-se que se deve compreender as palavras da lei como tendo alguma eficácia, só sendo adequada a interpretação que encontra um significado útil e efetivo para cada expressão do texto normativo.

Nesse contexto, oportuno anotar que eventual aplicação do princípio da consunção na espécie encontra severas dificuldades frente ao caráter patrimonial das respectivas obrigações jurídicas, segundo o qual o dever de pagar a antecipação independe da existência de imposto devido, e está vinculado à perspectiva de antecipação no ingresso de recursos com vistas à viabilização da atuação estatal, inexistindo, destarte, relação de meio e fim entre as exigências.

À evidência, é perfeitamente possível que ocorra a falta de recolhimento do carnê-leão mas que ao final do ajuste não haja imposto a pagar, ou até mesmo se verifique tributo a restituir. Da mesma forma, podem ser recolhidas todas as antecipações devidas e restar saldo de imposto a pagar, sujeito a lançamento de ofício. Exsurge, assim, não uma relação meio-fim ou causa e efeito necessária entre o cometimento das infrações em comento, mas sim a de independência entre elas.

Acrescente-se que a edição da Súmula 105 pelo CARF, em 08/12/2014, não mudou esse panorama, pelo contrário; o exame cuidadoso de seus precedentes revela que todos, sem exceção, concernem a anos-calendário bem anteriores à mudança legislativa acima

explicitada, época na qual, conforme demonstrado, careciam os dispositivos legais de adequada precisão.

Sem dúvida, a análise algo equivocada do real alcance dos enunciados sumulares é risco sempre presente quando se está diante da chamada jurisprudência dos precedentes. Não por acaso, o Código de Processo Civil alerta, em seu art. 489:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

Sem embargo - e a despeito da existência de respeitáveis entendimentos sobre o tema em âmbito judicial, em sentido contrário - tem-se que, na linha do mais acima arrazoadado, vêm a 1ª e a 2ª Seções da CSRF esclarecendo com lucidez dito alcance e a distinção necessária a ser realizada, sendo importante destacar, nessa senda, os Acórdãos nº 9202-004022 (j. 10/05/2016), nº 9101-002.502 (j. 12/12/2016) e nº 9101-002.251 (j. 1º/03/2016), sendo que deste último trago o seguinte trecho de ementa:

MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. BASE DE CÁLCULO.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, preceitua que a multa isolada deve ser calculada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, materialidade que não se confunde com a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. CUMULATIVIDADE.

Em face da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, é cabível a exigência cumulativa da multa de ofício sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, não recolhida, e da multa isolada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, não efetuado, relativamente aos anos-calendário a partir de sua vigência.

Nessa mesma decisão, os olhares atentos do relator discerniram que "não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105 por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007".

Posteriores acórdãos da CSRF reforçam esse entendimento, valendo citar, dentre outros, os de nºs 9202-006.906 e 9202-006.897, ambos julgados na sessão de 24/05/2018, e o acórdão nº 9202-007.716, julgado em 27/03/2019. Note-se que os julgados administrativos mencionados pelo recorrente são dos idos de 2011, já há bastante tempo superado no âmbito do tribunal administrativo em referência. Por sua vez, a decisão judicial do TRF4 colacionada na peça recursal é de 2011, não tem efeito vinculante para este Colegiado, e, acrescente-se, não há evidência nos autos que seja representativa da atual jurisprudência judicante sobre o tema.

Também deve ser destacado o advento do enunciado sumular nº 147, aprovado pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019 (DOU 10/09/2019), que corrobora as considerações supra:

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%).

Como fecho, registre-se que a jurisprudência do CARF, após a edição da Súmula CARF nº 147 vem confirmando inexistir a concomitância aventada pelo recorrente para períodos posteriores a 2007, consoante ilustrado nas decisões exaradas nos acórdãos de nºs 2202-005.545 (set/19), 2401-007.204 (dez/19) e 2402-009.246 (nov/20), disponíveis no sítio da internet do CARF.

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto à matéria enriquecimento sem causa, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson