



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18471.002975/2008-57
ACÓRDÃO	2101-003.454 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERNANDA DE FREITAS LEITÃO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2004

NÃO CONHECIMENTO PARCIAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. PARCELAMENTO. PERT. DESISTÊNCIA PARCIAL DO RECURSO INTERPOSTO. Confirmada pela autoridade preparadora a desistência parcial do recurso em razão de parcelamento (PERT) informada pelo sujeito passivo, descabe ao órgão julgador conhecer do recurso quanto às matérias relacionadas ao débito parcelado, para as quais resta configurada perda de objeto.

CONCOMITÂNCIA MULTA ISOLADA CARNÊ LEÃO, MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 147. PERÍODO ANTERIOR A MP 351/2007. IMPOSSIBILIDADE.

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%).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário, exclusivamente quanto à concomitância da multa de ofício com a multa isolada, e na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, cancelando a parte do lançamento relativa à referida multa isolada.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Carolina Silva Barbosa, Débora Fófano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Silvio Lúcio de Oliveira Junior

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de e-fls. 148 a 160, lavrado junto a pessoa física da Sra. Fernanda de Freitas Leitão, com Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 161 a 170, com anexos de e-fls. 171 a 178, abrangendo as seguintes infrações, caracterizadas para o Exercício 2004 (ano-calendário 2003):

- a) Omissão de rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício recebidos de pessoas físicas;
- b) dedução indevidas em Livro Caixa das bases de cálculo do IRPF mensal (carnê-leão) e anual (declaração de ajuste anual), com aplicação de multa de ofício no percentual de 75%;
- c) multa isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão;

2. O crédito tributário em litígio atingia, à época do lançamento, o valor de R\$ 1.560.491,21, sendo R\$ 535.879,87 de imposto, R\$ 336.800,49 de juros de mora (calculados até 03/2023), R\$ 401.909,90 de multa proporcional e R\$ 285.900,95 de multa isolada.

3. O resumo do feito até o julgamento de 1ª. Instância encontra-se competentemente formalizado no Acórdão prolatado pela autoridade julgadora de piso, às e-fls. 240 a 243, expressis verbis:

“(…)

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 152/161, a ação fiscal teve início com a ciência de Termo de Início de Fiscalização de 03/07/2007 (fl. 7), cuja ciência se deu em 13/07/2007 (AR de fl. 8), amparada no Mandado de Procedimento Fiscal — Fiscalização (MPF-F) nº 07.1.90.00-2007-01345-5 (fl. 2), visando verificar o Livro-Caixa e rendimentos recebidos de pessoas físicas pela interessada, titular do 15º Ofício da Notas da Comarca da Capital do Estado do Rio de Janeiro. Além do Termo de Início que intimou o Interessado a apresentar o Livro-Caixa, foi emitido Termo de Intimação em 14/03/2008 (fl. 17), cuja ciência se

deu em 18/03/2008 (AR de fl.18), para apresentação do Livro Adicional, instrumento criado pela Corregedoria-Geral de Justiça do Estado do Rio de Janeiro — CGJ para de controle da contribuição adicional para o Fundo Especial do Tribunal de Justiça — FETJ, constitucionalmente previsto e instituído no Rio de Janeiro pela Lei Estadual nº 2.524 de 22/01/1996.

Informa o TVF na fl. 155, que a CGJ, através de Decisão do Corregedor- Geral publicada no Diário Oficial do Estado — D.O.E., de 17/06/2008 forneceu a SRF os valores vertidos ao FETJ em 2003, recolhidos através de Guia de Recolhimento de Receita Judiciária - GRERJ e que correspondem ao acréscimo de 20% sobre os emolumentos pagos aos notários e oficiais de registro. Segundo orientação do próprio Tribunal no Ofício DGPCF/DEGAR/DIARR nº 4.464/08 de 20/10/2008, em resposta ao Ofício 454/2008 de 08/09/2008 da DRF RJ (Difis III), o valor dos emolumentos recebidos pela serventia, informados através do Ofício DGPCF/DEGAR/DIARR nº 3799/08, de 09/09/2008, corresponde ao valor recolhido ao FETJ ali informado, multiplicado por cinco.

Omissão de Rendimentos

Mediante compatibilização das informações fornecidas pela CGJ, GRERJs e Livro Adicional, foram obtidos os rendimentos recebidos em cada mês do ano-calendário 2003 de acordo com as datas dos atos praticados, elaborando-se planilha com os valores que serviram de base aos recolhimentos do Adicional de 20%, segundo a qual o recolhimento anual de R\$ 864.086,79 indicou o recebimento de emolumentos no valor de R\$ 4.320.383,95, correspondente a cinco vezes o referido recolhimento, a considerar-se o que dispõe o art. 1º, da Lei Estadual nº 3.217, de 27/05/99. Lembra o TVF que essa forma de apuração impede distorções que poderiam advir da concessão de gratuidade por força de lei, eis que sobre estes atos registrados no Livro Adicional não incide o adicional. Acrescenta, ainda que a legislação determina emissão de recibos, prevê os emolumentos e veda a concessão de abatimentos.

Em seguida, o Sujeito Passivo foi intimado através do termo de fl. 51 a justificar a divergência entre o valor de rendimentos obtido a partir das informações da CGJ (R\$ 4.320.383,95) e aqueles declarados como recebidos de Pessoas Físicas (R\$ 2.495.810,00) no montante de R\$ 1.824.573,95, ao que a contribuinte respondeu confirmando e comprovando os valores declarados sem justificar a divergência ou o recolhimento de adicional incidente sobre esta diferença ao FETJ. Por conseguinte, o valor de R\$ 1.824.573,95 foi considerado como rendimentos omitido e tributado no presente Auto de Infração.

Glosa de Dedução Despesas no Livro-Caixa

Intimada a comprovar e justificar despesas lançadas no Livro-Caixa, bem como a detalhar declaração de bens do Exercício 2004, a Interessada comprovou as despesas, porém diversas foram glosadas por falta de previsão legal para sua dedução, por não se tratarem de despesas de consumo, necessárias a percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, conforme art. 6º da lei 8.134/90 e

art. 51, III, da IN SRF 15/2001, sendo lançada a glosa no valor de R\$ 124.080,10, referente às seguintes despesas: com aquisição de bens, utensílios, móveis, equipamento etc; com assessoria e serviços jurídicos; com o próprio contribuinte, inclusive multas de trânsito; despesas não necessárias à percepção da receita e manutenção da fonte produtora; e com transporte e locomoção.

Multa Isolada — falta de recolhimento de carne-leão

Sobre a contribuição devida a título de carnê-leão incidente sobre os rendimentos omitidos e sobre as deduções de despesas indevidamente efetuadas incide a multa isolada equivalente a 50% do valor desse carne-leão, não recolhido, calculado aplicando-se a tabela progressiva mensalmente. Sobre o valor de carnê-leão, declarado mensalmente e não recolhido, também incidiu a multa isolada.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento, em 05/11/2008, A.R. de fl. 170, a Interessada apresentou defesa de fls. 209/226 (vol. II), em 04/12/2008, trazendo os argumentos abaixo sintetizados.

Das Preliminares de Nulidade

Cerceamento do direito de defesa

A ausência dos Ofícios da DRF e do TJ, anexos ao TVF que os menciona, ou seja, o desconhecimento dos mesmos por parte da impugnante cerceia o seu legítimo direito de defesa.

Da Decadência

Nos termos do art. 150, §4º, o crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos entre janeiro e outubro de 2003 estaria extinto pela decadência, pois que no lançamento por homologação os fatos geradores ocorridos até 31/10/2003 deveriam ser lançados até no máximo 31/10/2008, evidenciando-se que a ciência em 05/11/2008 se deu depois de terminado o prazo legal. Transcreve jurisprudência administrativa.

Do Lançamento por presunção

A autuação baseou-se no valor recolhido pelo Cartório ao FETJ multiplicando-o por cinco para obter o que seriam os rendimentos percebidos pela serventia, porém a Lei 3.217/99 e as Leis 713/83 e 723/84 e 2.524/96 não respaldariam a correlação entre valor recolhido ao FTEJ e os rendimentos da serventia.

Alega a Interessada que, contrariamente ao entendimento da fiscalização no item 35 do TVF, não seria possível comprovar o não recebimento de rendimentos, e essa exigência seria uma inversão do ônus da prova, só admissível quando ocorre variação patrimonial ou movimentação bancária credora incompatível com a renda declarada, o que não seria o seu caso. E neste sentido o art. 21, da IN SRF 15/2001. Transcreve jurisprudência administrativa.

Da Glosa de despesas escrituradas no Livro-Caixa

O inciso III do art. 75 do RIR autorizaria a dedução de despesas de custeio à exceção das elencadas no parágrafo único, o que equivale a autorizar a dedução de praticamente todas as despesas de custeio, inclusive as que foram consideradas indedutíveis no item 43 do TVF. Afirmando que todas as despesas deduzidas seriam de custeio, transcreve jurisprudência administrativa.

Multa Isolada.

O lançamento de multa isolada de 50% concomitante com multa de ofício de 75%, com mesmo enquadramento apontado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração (art. 44 da lei 9.430/96) não encontraria respaldo na legislação conforme jurisprudência administrativa que transcreve.

CONCLUSÃO

Conclui por requerer a nulidade da autuação com base nas preliminares arguidas e, alternativamente, que seja improcedente a autuação, protestado por todos os meios de prova em direito admitidas.

(...)”

4. A impugnação apresentada pelo sujeito passivo (acima brevemente descrita) foi conhecida e julgada improcedente pela autoridade julgadora de 1ª. instância, na forma de Acórdão de Impugnação DRJ/RJ2 nº 13-36.358, de e-fls. 239 a 255, cuja ementa e resultado são a seguir transcritos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003

CERCEAMENTO DE DEFESA.

Uma vez corretamente formalizado o Auto de Infração, com a indicação da natureza das infrações, das circunstâncias materiais que lhes deram origem, da base legal, dos valores apurados e respectivos períodos, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa (art. 10 do Decreto 70.235/72, art. 142 do CTN).

DECADÊNCIA.

O pagamento do imposto à medida que os rendimentos são auferidos, constitui-se em antecipação da obrigação tributária cujo fato gerador ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário, quando este se completa iniciando aí a contagem do prazo decadencial.

DESPESAS DEDUTÍVEIS NO LIVRO-CAIXA.

São dedutíveis nº Livro-Caixa os dispêndios que comprovadamente se refiram a despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE.

A multa isolada decorrente de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de carnê-ledo não se confunde com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de Declaração de Ajuste Anual inexata.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. Cientificada da decisão de 1ª. Instância em 18.04.2013 (e-fl. 1.809), a contribuinte interpôs, em 20.05.2013 (carimbo à e-fl. 1.812), Recurso Voluntário de e-fls. 1.812 a 1.827 e anexos de e-fls. 1.831 a 1.839 onde, após resumo do processo:

a) Argumenta que o recolhimento do adicional de 20% sobre os atos extrajudiciais, em favor do FETJ, não prova, de forma alguma, que os titulares das Serventias Cartorárias perceberam rendimentos exatamente correspondentes a cinco vezes o valor total recolhido a título de adicional, uma vez que:

a.1) o adicional de 20% incide sobre "os atos extrajudiciais", independentemente do recebimento do emolumento. Ou seja, o seu fato gerador é bem diferente do fato gerador do IRPF, que é o recebimento de rendimento;

a.2) o adicional não incide sobre todos os atos cartorários, havendo atos tais como a aquisição do primeiro imóvel, que não estão sujeitos ao adicional e hipóteses de gratuidade para as quais, ao contrário incide o adicional, consoante arts. 43 e 44 Lei Estadual (RJ) 3350/99;

a.3) Conforme o disposto no art. 165, § 1º, da Consolidação Normativa da Corregedoria Geral da Justiça do Rio de Janeiro, o recolhimento do adicional de 20% ao FETJ deve ser feito em até 8 (oito) dias a contar da prática do ato, independentemente do recebimento da quantia respectiva, conforme expressamente alertado pela recorrente à autoridade lançadora por meio da resposta de intimação datada de 28/10/2008 (e-fls. 140-141), enquanto que os principais clientes pessoa jurídica do Cartório, que não pagam individualmente pelos atos praticados no exato momento da sua celebração, mas recebem, no começo de cada mês, fatura e boleto bancário cobrando a totalidade dos atos praticados no mês anterior. Assim, há evidente descasamento entre o vencimento do adicional de 20% devido ao FETJ e a ocorrência do fato gerador do IRPF, o qual, como se sabe, dá-se com o efetivo recebimento do rendimento, bem como parte significativa dos emolumentos recebidos pelo Cartório restam inadimplidos ou, então, são adimplidos no ano-calendário seguinte;

a.4) Assim, conclui que em muitos casos, apesar de ocorrido o fato gerador do adicional de 20% devido ao FETJ - a prática de ato notarial - não aconteceu e nem acontecerá a ocorrência de fato-gerador do IRPF, pois não haverá o recebimento de qualquer emolumento;

a.5) Defende que estas óbvias e relevantes diferenças entre o adicional de 20% devido ao FETJ e o fato gerador do IRPF, apesar de destacados pela recorrente desde o procedimento de fiscalização, foram solenemente ignoradas tanto pela autoridade lançadora como pelas autoridades julgadoras, comprometem irremediável e inteiramente a apuração levada a efeito no lançamento impugnado, com alegada violação ao disposto no art. 9º. do art. 70.235, de 1972;

a.6) Assim, argumenta que na falta de suporte probatório mínimo - os ofícios DCPCF/DEGAR/DIARR nº 3799/2008 e 4464/2008, *vis a vis* os esclarecimentos acima, evidentemente não servem como prova do recebimento de rendimentos tributáveis pela recorrente -, impõe-se que seja julgado improcedente o lançamento.

b) Cita o art. 6º. da Lei nº. 8.134, de 1990, para alegar que:

b.1) Equivocam-se as autoridades julgadoras quando afirmam que as despesas com a aquisição de bens considerados como ativo permanente e aplicações de capital, são indedutíveis da base de cálculo do IRPF do titular de serviço notarial, entendendo que os comprovantes anexados às e-fls. 93 a 101 e itens 7 a 13 de e-fl. 171 e itens e 140 de e-fl. 173 se enquadram como despesas de custeio, por se referirem a aquisição de computadores e ar-condicionado, para melhoria do atendimento à clientela do cartório;

b.2) Defende que os honorários advocatícios pagos a Sérgio Mandelblatt Advogados Associados e Montenegro Advogados Associados se enquadram no inciso III, do art. 6º, da Lei nº. 8.134, de 1990, porque necessários para a manutenção da fonte produtiva, sendo decorrentes de assessoria jurídica prestada por ambos os escritórios na defesa dos interesses da recorrente em ações trabalhistas ajuizadas por ex-empregados do cartório e de responsabilidade civil oriundas da prestação dos serviços delegados. Cita jurisprudência oriunda do Carf e que apresenta outros comprovantes de pagamento de tais honorários, que se somam aos já constantes dos autos (folha 91), pelo que, em seu entender, resta incontroversa a dedutibilidade das despesas dos itens 17 a 21, da planilha de e-fl. 171;

b.3) Cita jurisprudência oriunda do Carf e a Solução de Consulta SRRF07 nº. 116, de 1997, para defender que, por se tratar de encargos trabalhistas, a dedutibilidade das despesas com assistência médica, custeio de cursos educacionais e refeições fornecidas aos empregados deve ser examinada à luz do art. 6º, I, da Lei nº. 8.134, de 1990, sendo irrelevante a demonstração da necessidade à manutenção da fonte produtora ou à percepção da receita. Assim, conclui forçoso restabelecer a dedutibilidade das despesas descritas nos

itens 22 a 49, 51 a 55, 57 a 88, 91 a 102 e 104 (alimentação do empregado), 141 a 158 (reembolso de plano de saúde dos empregados) e 159 a 166 (despesas de instrução dos empregados), todos do quadro de e-fls. 171 a 174, consoante comprovantes de folhas 81 a 90, 92 e os ora anexados.

c) Encerra seu recurso com tópico onde defende a impossibilidade de concomitância da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento mensal do IRPF do carnê-leão, com base nos seguintes fundamentos:

c.1) Cita o art. 44, II da Lei nº. 9.430, de 1996, e colaciona entendimentos doutrinários, para alegar que está sendo penalizada duas vezes por uma mesma infração fiscal, em violação ao princípio *non bis in idem*.

c.2) Entende que nem mesmo o fato de as multas aplicadas terem diferentes níveis de gravidade, justificaria a exigência concomitante dessas duas penalidades. Tal alegação não prevalece por imposição do “princípio da absorção”, pelo qual a penalidade mais grave absorve a menos gravosa, anexando ainda jurisprudência administrativa oriunda do Carf neste sentido.

d) Assim, requer:

d.1) seja julgado improcedente o lançamento de IRPF/2004, ano-calendário 2003, sobre receita pretensamente omitida, face à ausência de prova do locupletamento;

d.2) sejam restabelecidas as despesas escrituradas em Livro Caixa indevidamente glosadas, e

d.3) seja excluída a multa isolada, lançada de acordo com o artigo 44, inciso II, "a", da Lei nº 9.430/96.

6. Posteriormente ao Recurso Voluntário, sobreveio petição de e-fls. 1.846 a 1.850, onde a recorrente:

6.1) Comunica que consolidou parte do débito tributário objeto desse processo administrativo na reabertura do REFIS da crise, de que trata o artigo 17, da Lei nº. 12.865, de 2013, conforme recibos anexos (imposto, multa proporcional de ofício e juros de mora).

6.2) Assim, nos termos dos artigos 14, § 6º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 7/2013 e 8º, § 1º, da IN RFB 1.735/2017, comunica a desistência parcial do recurso administrativo interposto em 20/05/2013, permanecendo o interesse da recorrente, contudo, na discussão acerca da inexigibilidade da multa isolada (código DARF 6352), porque lançada concomitantemente com multa de ofício;

6.3) Assim, requer o prosseguimento, julgando-se o recurso administrativo quanto à impossibilidade da exigência de multa isolada.

7. Enviado o processo a autoridade preparadora para fins de providências de sua alçada referente à desistência/parcelamento (Despacho de e-fl. 1.851 e e-fls. 1.852 a 1.857), retornam os autos à apreciação deste Colegiado, dessarte, para fins de julgamento exclusivamente da matéria recorrida de inexigibilidade da multa isolada.

8. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Heitor de Souza Lima Junior**, Relator

9. Cientificada da decisão de 1ª. Instância em 18.04.2013 (e-fl. 1.809), a contribuinte interpôs, em 20.05.2013 (carimbo à e-fl. 1.812), Recurso Voluntário de e-fls. 1.812 a 1.827 e anexos de e-fls. 1.831 a 1.839. Assim, o pleito é tempestivo.

10. Todavia, a partir da petição de 1.846 a 1.850, foi comunicada a desistência do recorrente quanto a todos os temas do recurso, com exceção da impossibilidade de concomitância da multa de ofício com a multa isolada, sendo essa a única matéria a ser conhecida, caracterizada a perda de objeto do pleito quanto aos demais temas.

11. Assim, a partir do exposto, conheço do recurso parcialmente, exclusivamente quanto à matéria de inexigibilidade da multa isolada por concomitância com a multa de ofício, não conhecendo das alegações relacionadas aos demais temas e passo à sua análise

Quanto à concomitância da multa de ofício com a multa isolada

12. Quanto à única matéria conhecida, trata-se de matéria já sumulada no âmbito deste Conselho, restando vinculante assim a este conselheiro a aplicação Súmula CARF nº 147, *verbis*:

Súmula CARF 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%).

13. Tal posicionamento sumulado ora adotado pode ser brevemente resumido através dos seguintes excertos do Acórdão CSRF nº 9202-004.365, onde este relator, inclusive, participou do Colegiado, tendo acompanhado a Relatora, Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que, de forma bastante didática e clara, estabeleceu:

“(…)

Entendo que a questão se resolve na natureza da multa isolada. E, para tanto, é conveniente examinarmos o que dispõe a Lei nº 9.430, de 1996, que previu a hipótese de sua incidência (na redação anterior à mudança introduzida pela medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007), a saber:

Lei nº 9.430, de 1996:

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;

É dizer, o § 1º do art. 44, acima transcrito, não institui uma penalidade nova, mas apenas a forma de sua incidência, juntamente com o tributo, na hipótese do inciso I, e isoladamente, nas hipóteses dos demais incisos. O dispositivo que institui a penalidade é o caput do artigo e seus incisos.

Vejamos que nos termos do inciso III do art. 11 da Lei Complementar 95/1998, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

III - para a obtenção de ordem lógica:

a) reunir sob as categorias de agregação subseção, seção, capítulo, título e livro apenas as disposições relacionadas com o objeto da lei;

b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio;

¹ Lapso de menção, corrigido pelo relator do presente recurso voluntário

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Ou seja, seguindo essa lógica interpretativa o inciso I do art. 44, especifica o fato típico ensejador da penalidade: a falta de pagamento ou recolhimento etc. Pelo simples fato de não ter havido o pagamento do imposto devido não há previsão de incidência de outra penalidade senão a dos incisos I e II do caput art. 44, conforme o caso, já que os parágrafos buscam os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo. Neste caso, não cabe a aplicação cumulativa das multa isolada e da multa de ofício.

Nesse sentido, quando se aplica a penalidade duplamente, ou seja, multa isolada pelo não pagamento da antecipação do carnê-leão, e na exigência do imposto quando do ajuste anual, estaríamos conferindo outra lógica interpretativa além da prescrita na própria norma que instituiu a correta elaboração de leis. Sendo assim, não se pode conferir ao art. 44 e aos incisos do parágrafo 1º, inovações da Lei nº 9.430, interpretação que implique em incidência de gravame inexistente antes da vigência dos referidos dispositivos.

Ora, a incidência da multa isolada, como no caso específico tratado neste processo, por falta de recolhimento do carnê leão, não tem outro objetivo senão o de evitar a formalização de exigência de imposto devido como antecipação do ajuste anual e que, logo em seguida, seria compensado quando do lançamento do imposto apurado no ajuste. Com a multa isolada, essa dificuldade foi superada, exigindo-se apenas a multa pelo não pagamento da antecipação, deixando-se para formalizar a exigência do tributo apenas na apuração do imposto devido no ajuste anual. Nesse segundo momento, contudo, já não caberia a aplicação da multa isolada por ausência de recolhimento do carnê-leão e da multa de ofício exigida conjuntamente com o imposto, face a falta de dispositivo específico que tipifique a aplicação cumulativa das penalidades.

Já foi objeto de apreciação por este colegiado em outras ocasiões que a Lei nº 11.488, de 2007, que, entre outros pontos, alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, instituiu a hipótese de incidência da multa isolada no caso de falta de pagamento do carnê leão, além da possibilidade de multa de ofício pelo não recolhimento:

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;"

Referido dispositivo deixa claro, ainda em seus incisos, a tipificação de duas multas: uma pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, e outra, isolada, pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação.

Porém, este dispositivo aplica-se apenas aos fatos geradores ocorridos após sua vigência. É que, como ressaltado acima, se antes não havia a possibilidade de incidência simultânea da penalidade pelo não recolhimento do carnê leão, em concomitância com a multa de ofício sobre os rendimentos omitidos apurados no ajuste anual a nova legislação, deixa clara essa possibilidade.

Se da simples leitura do art. 44, I, pudéssemos claramente atribuir a duas multas ao sujeito passivo (uma pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, e outra, isolada, pela falta do pagamento mensal, a título de antecipação) não haveria necessidade de ajustar o texto legal, trazendo dispositivo legal expresso para tratar da multa isolada.

Aliás essa questão foi retratada em outros julgados deste Conselho, mais precisamente no Acórdão 9202-004.022 de relatoria da ilustre Dra. Maria Helena Cotta Cardozo, que embora referira-se à legitimidade da concomitância das multas após a edição da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, trata em seu conteúdo do caso aqui especificado:

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 2201-002.718, de 09/12/2015:

"MULTA ISOLADA DO CARNÊLEÃO 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."

Isto posto, entendo que até a publicação da MP 351/2007, convertida na lei 11.488/2007, a aplicação cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento do carnê leão e a aplicação de multa de ofício pelo lançamento do imposto devido quando do ajuste anual não encontram respaldo na interpretação dos dispositivos do art. 44, I e § 1º, III da lei 9430 à luz do disposto na Lei Complementar n. 95/1998

(...)"

14. A partir do acima exposto, como no presente caso se está diante de fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2003, forçoso se concluir que inexistia, à época dos fatos geradores em questão, previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%) concomitante à penalidade pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%), sendo, assim, de se cancelar o lançamento referente à referida multa isolada.

Conclusão

15. Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exclusivamente quanto à concomitância da multa de ofício com a multa isolada e por dar-lhe provimento parcial, cancelando o lançamento referente à referida multa isolada.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Heitor de Souza Lima Junior