



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10120.726326/2015-42
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1302-002.718 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2018
Matéria MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA
Embargante GOIASA GOIATUBA ÁLCOOL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA. NÃO APLICABILIDADE AO CASO. MULTA ISOLADA APLICADA EM MESES ESPECÍFICOS.

Tratam-se de situações distintas. A incidência da multa de 75% é definida, especificamente, por atos de: a) não pagar; b) não recolher; c) não declarar; d) declarar de forma inexata. De seu lado, a incidência da multa isolada de 50% é definida, pelo ato exclusivo de falta de pagamento mensal.

A multa isolada, portanto, constitui-se em sanção específica que deve ser aplicada ao contribuinte que, tendo optado pelo pagamento mensal por estimativa de tributos e contribuições, deixar de pagar o valor devido em cada mês.

Verificado que a multa isolada (50%) foi aplicada em meses específicos, em que se constatou pagamentos a menor, não se pode afirmar que houve dupla penalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de sobrestamento do julgamento e em conhecer os embargos e acolhê-los, sem efeitos infringentes, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flavio Machado Vilhena Dias, que emprestavam efeitos modificativos aos embargos.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente Convocado), Gustavo Guimaraes da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração (fl. 2145) opostos pela contribuinte, face ao Acórdão nr. 1302-002.130, de 17/05/2017 (fl. 2116), por meio do qual o colegiado negou provimento ao recurso voluntário, por maioria de votos. O acórdão embargado registrou a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. PROGRAMA FOMENTAR. PROJETO DE IMPLEMENTAÇÃO OU EXPANSÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. EXCLUSÕES INDEVIDAS

Verificado que a legislação, acordos e contratos que estabeleceram a forma de apropriação e utilização do benefício fiscal, não permitem o seu enquadramento no conceito de subvenção para investimento, em virtude de que tais reduções de imposto obtidas não obrigavam a uma inequívoca, comprovada e absoluta vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos Recursos em projeto de implementação ou expansão do empreendimento econômico, os valores relativos à subvenção devem ser considerados como receita tributável a ser incluída na apuração do lucro real (IRPJ) e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), por se tratarem de subvenções correntes para custeio.

Da mesma forma, os valores relativos à subvenção devem ser considerados como receita tributável a ser incluída nas bases de cálculo do PIS e da COFINS dos anos-calendário 2010, 2011 e 2012.

Conforme despacho de admissibilidade, de 06/03/2018 (fls. 2196/2201), os embargos foram **acolhidos em parte**, reconhecendo-se a ocorrência de omissão, somente no que diz respeito à alegação da embargante quanto à **omissão** no acórdão recorrido, relativamente à apreciação do pedido de afastamento da **multa isolada concomitantemente com a multa de ofício**.

O Auto de Infração (fl. 1674/1738), concluindo que a subvenção para investimento recebida pela embargante era, em verdade, subvenção para custeio, aplicou multas isoladas, sob a acusação de que houve falta de declaração e de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada em função das exclusões não admissíveis do seu lucro líquido.

A embargante impugnou tal exigência (fl. 1758/1763), sob os argumentos de que, a multa isolada somente poderia ser exigida, antes do encerramento do ano-calendário, conforme julgados que colacionou. Ressalta que, que a multa isolada (50%) não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício (75%), sob pena de penalização em duplicidade.

Todavia, a DRJ manteve a conclusão da DRF (fl. 1934/1964), fundamentando-se nas disposições da Lei nr. 11.488/2007, art. 44, inc. II, alínea "b".

Em suas razões de recurso voluntário, a embargante reafirmou os argumentos apresentados na impugnação.

Após a inclusão em pauta dos presentes embargos de declaração, a embargante juntou, em **09/04/2018**, petição de sobrestamento deste feito e documentos, os quais serão analisados no voto a seguir.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Na forma apreciada no referido despacho de admissibilidade, os embargos de declaração da empresa contribuinte são tempestivos e foram admitidos em parte.

Considerando-se que, a embargante impugnou a exigência da multa isolada concomitantemente com multa proporcional, (fl. 1758/1763); e que à vista da manutenção das respectivas exigências pela DRJ (fl. 1934/1964) a embargante reapresentou suas razões de defesa, em recurso voluntário, cabe conhecer o recurso voluntário, também para apreciar as razões relativas a tal cobrança.

Todavia, previamente à análise das razões da embargante frente ao acórdão da DRJ, cumpre examinar o referido pedido de sobrestamento do processo, suas justificativas e documentos anexos.

A requerente alega que há a necessidade de sobrestamento do presente feito, face à superveniência da Lei Complementar nr. 160, de 07/08/2017 que, estabeleceu a natureza jurídica e a forma como devem ser considerados os benefícios e incentivos fiscais, instituídos em desacordo com a alínea "g" do inciso XII do parágrafo 2º do art. 155 da CF. Destaca, sob o argumento de que seria aplicável ao presente caso, a previsão contida no artigo 9º da Lei Complementar em questão, que alterou a Lei n. 12.973/14 para acrescentar os parágrafos 4º e 5º abaixo transcritos ao seu artigo 30, *in verbis*:

"Parágrafo 4º. Os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro fiscais relativos ao imposto previsto no inciso III do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo".

*"Parágrafo 5º. O disposto no parágrafo 4º deste artigo **aplica-se inclusive a processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados**".*

Em que pese as disposições específicas citadas e as razões arguidas pela requerente, verifica-se que a decisão embargada (Acórdão nr. 1302-002.130, de 17/05/2017) é anterior à LC nr. 160/2017, que entrou em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, ocorrida em 08/08/2017.

Sendo assim, voto por não acolher o pedido de sobrestamento do feito.

Assim, para sanar a omissão arguida, relativamente à falta de apreciação das razões de recurso voluntário que sustentam a impossibilidade de cobrança concomitantemente da multa isolada (50%) e a multa de ofício (75%), passo à seguinte análise.

A DRJ ratificou as conclusões da DRF de que, a falta ou insuficiência do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50%. Também aplicou a multa de ofício (75%) proporcional. Para demonstrar os valores exigidos a esse título apresentou o quadro resumo, a seguir reproduzido:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Imposto	1.659.563,51
Juros de Mora	642.416,60
Multa Proporcional	1.244.672,64
Multa Exigida Isoladamente	<u>708.513,94</u>
Valor do Crédito Apurado	4.255.166,69

Contribuição Social s/Lucro Líquido

Contribuição	605.798,78
Juros de Mora	235.638,77
Multa Proporcional	454.349,09
Multa Exigida Isoladamente	<u>227.724,30</u>
Valor do Crédito Apurado	1.523.510,94

Contribuição para o PIS/PASEP

Contribuição	620.068,06
Juros de Mora	201.377,37
Multa	<u>465.051,05</u>
Valor do Crédito Apurado	1.286.496,48

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

Contribuição	2.856.071,03	
Juros de Mora	927.556,35	), indicando
Multa	<u>2.142.053,28</u>	\$24.901,03;
Valor do Crédito Apurado	5.925.680,66	reproduzo a

Crédito tributário do processo em R\$	12.990.854,77
---------------------------------------	---------------

Processo nº 10120.726326/2015-42
Acórdão nº 1302-002.718

S1-C3T2
Fl. 6

Nome: GOIÁSA GOIATUBA ALCOOL LTDA
CNPJ: 02.773.950/0001-84

Um Versão Range dos Pontos
APRFB - Matrícula nº 14.420

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DE IRPJ POR ESTIMATIVA

Período Apuração	Lucro Real (ou Prejuízo) Apurado LALUR	Adições (Ajustes Acumulados Fiscalização)	Lucro Real (ou Prejuízo) Acumulado Ajustado Apurado Fiscalização	Compensação Prejuízo Fiscal de Lucro Anos Anteriores Estimado (limitado a 30%)	Lucro Real	IRPJ Devido	Adicional IRPJ	Total Devido (A)	IRPJ Devido Meses Anteriores (B)	IRPJ a Pagar	IRPJ Declarado e/ou Retido (C)	Diferença (D) = (A)-(B)-(C)	Multa por falta de recolhimento da estimativa (D)*50%
01/2010	-5.032.097,10	0,00	-5.032.097,10	0,00	-5.032.097,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
02/2010	-2.765.328,42	0,00	-2.765.328,42	0,00	-2.765.328,42	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
03/2010	-486.125,12	0,00	-486.125,12	0,00	-486.125,12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
04/2010	-257.457,25	0,00	-257.457,25	0,00	-257.457,25	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
05/2010	-6.875.851,12	0,00	-6.875.851,12	0,00	-6.875.851,12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
06/2010	-11.659.936,92	0,00	-11.659.936,92	0,00	-11.659.936,92	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
07/2010	-12.568.025,62	5.166.398,67	-7.401.626,95	0,00	-7.401.626,95	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
08/2010	-12.335.803,85	5.166.398,67	-7.169.405,18	0,00	-7.169.405,18	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
09/2010	-10.601.740,19	5.166.398,67	-5.435.341,52	0,00	-5.435.341,52	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
10/2010	-7.142.162,05	5.166.398,67	-1.975.763,38	0,00	-1.975.763,38	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
11/2010	-4.377.041,56	5.166.398,67	789.357,11	236.807,13	562.549,98	82.882,50	33.255,00	116.137,49	0,00	116.137,49	66.335,44	49.802,05	24.901,03
12/2010	-5.246.052,57	9.856.104,55	4.610.051,98	1.383.015,59	3.227.036,39	484.055,46	298.703,64	782.759,10	116.137,49	666.621,60	79.354,06	587.267,54	293.633,77
01/2011	-10.448.858,29	0,00	-10.448.858,29	0,00	-10.448.858,29	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
02/2011	-16.993.975,07	0,00	-16.993.975,07	0,00	-16.993.975,07	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
03/2011	-16.373.329,13	0,00	-16.373.329,13	0,00	-16.373.329,13	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
04/2011	-13.825.873,26	0,00	-13.825.873,26	0,00	-13.825.873,26	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
05/2011	-20.744.915,23	0,00	-20.744.915,23	0,00	-20.744.915,23	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
06/2011	-23.749.062,76	7.115.626,36	-16.633.436,40	0,00	-16.633.436,40	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
07/2011	-22.755.034,55	7.115.626,36	-15.639.408,19	0,00	-15.639.408,19	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
08/2011	-17.390.175,27	7.115.626,36	-10.274.548,91	0,00	-10.274.548,91	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
09/2011	-10.979.001,16	7.115.626,36	-3.863.374,80	0,00	-3.863.374,80	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
10/2011	-2.235.449,95	7.115.626,36	4.880.176,41	1.464.052,92	3.416.123,49	512.418,52	321.612,35	834.030,87	0,00	834.030,87	112.042,22	721.988,65	360.994,33
11/2011	-2.856.454,01	7.115.626,36	4.259.172,35	1.277.751,71	2.981.420,05	447.213,10	276.142,06	723.355,16	834.030,87	-110.675,71	0,00	0,00	0,00
12/2011	-6.934.653,97	12.834.553,87	5.899.899,90	1.769.969,97	4.129.929,93	619.489,49	388.992,99	1.008.482,48	834.030,87	174.451,61	116.481,99	57.969,62	28.984,81
01/2012	-19.067.670,54	0,00	-19.067.670,54	0,00	-19.067.670,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
02/2012	-37.187.701,81	0,00	-37.187.701,81	0,00	-37.187.701,81	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
03/2012	-56.698.177,80	0,00	-56.698.177,80	0,00	-56.698.177,80	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
04/2012	-76.578.923,00	0,00	-76.578.923,00	0,00	-76.578.923,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
05/2012	-91.916.882,56	0,00	-91.916.882,56	0,00	-91.916.882,56	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
06/2012	-90.070.970,21	0,00	-90.070.970,21	0,00	-90.070.970,21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
07/2012	-77.353.130,76	7.003.440,41	-70.349.690,35	0,00	-70.349.690,35	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
08/2012	-63.392.583,24	7.003.440,41	-56.389.142,83	0,00	-56.389.142,83	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
09/2012	-50.978.145,77	7.003.440,41	-43.974.705,36	0,00	-43.974.705,36	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
10/2012	-40.635.918,61	7.003.440,41	-33.632.478,20	0,00	-33.632.478,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
11/2012	-29.646.435,68	7.003.440,41	-22.642.995,27	0,00	-22.642.995,27	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
12/2012	-45.074.983,69	13.052.181,85	-32.022.801,84	0,00	-32.022.801,84	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Fontes: LALUR, ECD, IRPJ - Declaração no final deste documento.

A embargante apresentou os seguintes fatos e fundamentos para sustentar o não cabimento da exigência da multa isolada (50%), concomitantemente com a multa de ofício (75%):

II-j) a improcedência da exigência da multa isolada de modo concomitante à multa de ofício - autos de infração IRPJ e CSLL

(...)

168. ...como é sabido, o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa mensal considera uma base estimada decorrente da aplicação de um percentual sobre a receita bruta, quando então, encerrado o período de apuração e efetivada a apuração definitiva do quantum a ser recolhido a título de IRPJ e CSLL, a exigência do Fisco passa a se centrar nos valores finais apurados.

169. Assim, o recolhimento das estimativas se constitui numa antecipação do tributo que será devido quando da realização da apuração final, após a realização de todos os ajustes, adições e exclusões determinados em lei.

170. Por conta disso, uma vez encerrado o período de apuração, com a identificação do *quantum debeatur* a ser pago a título do tributo e/ou contribuição, existindo a lavratura de lançamento de ofício para a exigência de valores a título de IRPJ e CSLL, com a imposição da multa de ofício que é de rigor, **não há que se falar em se apenas a ausência de recolhimento da estimativa sobre a nova base de cálculo apurada no lançamento de ofício com a aplicação da multa isolada.**

171. E isto porque, neste caso, **estar-se-á apenas duas vezes uma mesma conduta**, pois o suposto erro cometido na apuração do IRPJ e da CSLL já foi apenas com a aplicação da multa de ofício, de modo que a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas implica na aplicação de penalidades em duplicidade para uma mesma infração.

172. Neste caso, constatada a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL após o encerramento do período-base, o que se justifica é a exigência do IRPJ e da CSLL com a aplicação da multa de ofício.

173. Em igual sentido já se pronunciou o Conselheiro Leonardo Couto, no acórdão nº 9101-00.500, proferido pela CSRF, ao decidir que "o que não pode ser acatado, na visão do CARF, é a cobrança de multa sobre duas bases implicando na duplicidade da punição. Foi exatamente o que ocorreu no presente caso. A Fiscalização formalizou exigência de IRPJ apurado no ajuste do ano-calendário de 2000, imputando corretamente a multa de ofício e juros de mora sobre este valor. Aqui, não há mácula a ser imputada ao procedimento fiscal. Entretanto, o Fisco exige também a multa de ofício isolada sobre as estimativas que não foram recebidas. Admitindo-se tal prática, estar-se-ia admitindo que sobre o imposto apurado de ofício se aplicassem duas punições, atingindo valores superiores aos das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta".

174. Há, portanto, evidente violação ao princípio da proporcionalidade entre a infração cometida e o apenamento imposto na autuação fiscal lavrada, numa dissonância absoluta entre o ilícito e a infração, que, apesar de não ter sido considerada suficientemente grave para ser apenada com a multa qualificada, acabará por ser duplamente apenada, o que tornará a pena equivalente aos casos apenados com a multa qualificada, o que é evidentemente desproporcional.

175. Nesse contexto, deve prevalecer a penalidade mais grave, que é a aplicação da multa de ofício, que absorve a multa decorrente do não recolhimento da estimativa mensal, até mesmo porque este recolhimento nada mais é do que uma etapa preparatória da apuração e do recolhimento final da exação.

176. Em igual sentido, vale conferir as lições postas pelo Conselheiro Marcos Vinicius Neder no acórdão CSRF/01-05.511.

177. Nesse sentido, registre-se a transcrição abaixo, extraída do acórdão nº 1402-001.415, *in verbis*:

"LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferece os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos e aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício. A alteração do artigo 44, II, alíneas "a" e "b", da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada,

mas sim reduzir o percentual desta por se tratar de infração de menor gravidade. Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa. Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda, quando verificado omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração. Recurso Voluntário Parcialmente provido". (CARF - Acórdão nº 1402-001.415 - 10/07/2013).

Em igual sentido é o teor do acórdão abaixo transcrito, proferido em julgamento realizado na 3a Turma Especial da 1a Seção, in verbis:

"RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA - MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, findo o período de apuração, de um lado, e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado complexivamente, de outro lado, A infração relativa ao não recolhimento das estimativas mensais caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir a exação, no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, ao passo que o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa da Fazenda, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa isolada. É até o limite do tributo devido, vencido o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes (Relator), que negava provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Benedito Celso Benício Júnior." (CARF 1a. Seção / 3a. Turma Especial / ACÓRDÃO 1803-00.459 em 08/07/2010)

179. Assim, é manifestamente improcedente a multa isolada aplicada à Recte. em conjunto com a multa de ofício posta nos autos de infração lavrados para a exigência de IRPJ e de CSLL, razão pela qual é de rigor que, quando menos, seja o presente recurso voluntário acolhido e provido para o fim de se afastar a aplicação de tal penalidade em ambos os autos de infração, evitando-se uma dupla penalização da Recte. pelo mesmo fato.

À vista das razões de recurso voluntário e dos fundamentos do acórdão da DRJ passa-se à análise de mérito da matéria em questão.

O acórdão da DRJ registrou três razões para que o respectivo lançamento fosse mantido:

161. Primeira, os **julgados** do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e os da Câmara Superior de Recursos Fiscais **não têm efeito vinculante**, nem subordinam os órgãos julgadores de primeira instância.

162. Segunda, **embora a maioria das decisões** das diversas câmaras do CARF sejam **no sentido do não cabimento** da indigitada multa, **várias outras decisões foram tomadas em sentido contrário**, ou seja, **pelo seu cabimento**. A título de exemplo transcrevo os seguintes acórdãos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. Ano-calendário: 1998 LANÇAMENTO - ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. A falta de recolhimento das estimativas impõe a aplicação da intitulada "multa isolada" e não a constituição do crédito relativo ao imposto acrescido de multa proporcional. (CARF. 1a Seção de Julgamento. 4a Câmara. 1a Turma Ordinária Acórdão 1401-000.895, de 08/11/2012)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. Exercício: 2005, 2006 - MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. Tem cabimento a aplicação da multa de ofício isolada por falta de recolhimento de tributo determinado sobre a base de cálculo estimada que deixar de ser efetuado no caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro real optante pelo pagamento do tributo em cada mês. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (CARF. 1a Seção de Julgamento. 3a Turma Especial. Acórdão 1801-000500, de 22/02/2011)

162. Terceira, o julgador administrativo não pode negar vigência a uma norma regularmente editada, a qual prevê a exigência da multa isolada, qual seja, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

163. Posteriormente tal norma foi alterada pela Lei nº 11.488, de 2007, de modo que o referido artigo ficou com a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

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.

(...)

164. Conforme planilhas de folhas 1669 a 1670 [retro reproduzidas], nos meses de novembro e dezembro de 2010 e outubro e dezembro de 2011, foram apurados valores de antecipações do IRPJ e da CSLL em balancetes de suspensão ou redução que não foram recolhidos. As estimativas não recolhidas subsumem-se à norma legal acima transcrita, incidindo a multa pela falta do recolhimento.

Trata-se de uma penalidade por falta do recolhimento das antecipações, opção da própria contribuinte, por isso deve ser mantida a sua exigência.

Verifica-se, portanto, que a DRJ não considerou os julgados colacionados pela recorrente, no sentido de que, "a alteração do artigo 44, II, alíneas "a" e "b", da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta por se tratar de infração de menor gravidade". As ementas dos acórdãos citados, concluem que, "falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda, quando verificado omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração. Recurso Voluntário Parcialmente provido". (CARF - Acórdão nº 1402-001.415 - 10/07/2013).

Observa-se, contudo, que em realidade, estamos diante de entendimentos divergentes a respeito, os quais devem-se, propriamente, à forma de interpretação das disposições do art. 44, incs. I e II, da Lei nr. 9.430/96. Nesse sentido, veja-se os seguintes e específicos termos de tais dispositivos, destacados:

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, 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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Note-se, portanto, que tratam-se de situações distintas. Pois, as hipóteses de incidência da multa de **75%** são definidas, especificamente, pelos atos de: **a) não pagar** (contribuinte); **b) não recolher** (substituto); **c) não declarar**; **d) declarar de forma inexata**. De seu lado, a hipótese de incidência da multa isolada de **50%** é definida, pelo ato exclusivo de **falta de pagamento mensal**.

A **multa isolada**, portanto, constitui-se em **sanção específica** que deve ser aplicada ao contribuinte que, tendo optado pelo pagamento mensal por estimativa de tributos e contribuições, **deixar de pagar o valor devido em cada mês**.

Nesse sentido, observando-se que as hipóteses de incidência são peculiares e claramente distintas, verifica-se, no caso sob exame (quadro demonstrativo analítico, fls. 1669 e 1670), que a multa isolada (50%) foi **aplicada nos meses específicos** em que a fiscalização constatou pagamentos a menor.

Já a multa de ofício (75%), foi calculada de forma proporcional somente sobre a diferença entre o valor total devido (após as apurações anuais definitivas) e o valor efetivamente pago, em cada mês do mesmo ano calendário.

Diante dos referidos fatos distintos, momentos distintos, motivos distintos, e face às respectivas definições previstas nos dispositivos legais acima analisadas (art. 44, incs. I e II, L. 9.430/96), não se verifica, no caso, dupla penalização, no que diz respeito às multas em questão.

Assim, considerando-se que nos termos do acórdão embargado esta Turma ratificou a conclusão da DRJ (que acompanhou as conclusões do Auto de Infração, fl. 1674/1738), no sentido de que, a subvenção para investimento recebida pela embargante constituiu-se em subvenção para custeio e que, por consequência, são indevidas as respectivas exclusões do seu lucro líquido, são devidas, na forma acima fundamentada, as incidências das multas isoladas e proporcionais.

Por todo o exposto, voto no sentido de acolher os embargos declaratórios para sanar a omissão quanto à apreciação das razões de recurso voluntário, relativamente à alegação sobre a impossibilidade de haver exigência, concomitantemente, das multas isoladas (50%) e multas de ofício (75%). No mérito, voto por negar provimento ao recurso voluntário, também no que diz respeito à cobrança das multas isolada e multa de ofício previstas, respectivamente, nos incs. I e II do art. 44 da Lei nr. 9.430/96.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil