



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

Processo n° 10410.000195/2004-51
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1301-002.741 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2018
Matéria MULTA ISOLADA
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado USINAS REUNIDAS SERESTA S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. CABIMENTO.

Cabem embargos de declaração para sanar a incompatibilidade entre os fundamentos da decisão e sua parte dispositiva.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA.

O termo inicial do prazo de decadência para lançar multa isolada é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a multa já poderia ser aplicada.

MULTAS ISOLADAS E MULTAS VINCULADAS AO TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração da PFN para, com efeitos infringentes, sanar a contradição, afastando a decadência; e, uma vez superada a prejudicial, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência de multa isolada. Os Conselheiros Nelso Kichel, Milene de Araújo Macedo e Fernando Brasil de Oliveira Pinto acompanharam o voto do Relator com base em seu segundo fundamento para cancelar a multa isolada.

Processo nº 10410.000195/2004-51
Acórdão n.º **1301-002.741**

S1-C3T1
Fl. 1.264

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN, contra o Acórdão nº 1101-00-243 (fls. 1.023 a 1.056), que julgou insubsistente a multa isolada ao argumento de que teria havido decadência do direito de constituir o crédito pelo decurso do prazo previsto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN.

Entendeu a PFN que, além de erro material no texto do acórdão, haveria contradição entre seus fundamentos e a parte dispositiva. Isso porque o órgão julgador entendeu que, no caso concreto, aplicar-se-ia o disposto no art. 173, inciso I, do CTN. Ocorre que a infração que deu causa à multa é de dezembro de 1998 e, assim, o lançamento só poderia ser efeito a partir de 1999, com o que prazo decadencial começaria a fluir somente em janeiro de 2000. Entretanto, a decisão embargada, não atentando para esse fato, tomou o dia 1º de janeiro de 1999 como termo inicial do prazo. Assim considerou já extinto o direito da Fazenda na data de intimação do lançamento.

Os embargos foram admitidos pelo despacho de fls. 1.256 e 1.257, nos seguintes termos:

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº Acórdão n.º 1101-00.243, julgado na sessão de 08 de janeiro de 2010 (fls. 1238/1245), acusando contradição entre a ementa e a fundamentação do julgado, tendo empregou (*empregado*) na ementa a fundamentação para a decadência aquela prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), relativamente ao auto de infração lavrado para a formalização da exigência de crédito tributário relativo à multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada no ano-calendário de 1998.

Assim, aduz a Embargante que uma vez que foi considerado o art. 173, I, do CTN, para fundamentação da decadência, o prazo inicial para sua contagem seria 01/01/2000 e não 01/01/1999, como constou do v. voto condutor do acórdão embargado, inexistindo portando fatos geradores abrangidos pela decadência, ensejando o acolhimento e provimento dos embargos.

É o Relatório.

Conforme relatado, trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº Acórdão n.º **1101-00.243, julgado na sessão de 08 de janeiro de 2010** (fls. 1238/1245), afirmando haver contradição entre a ementa e a fundamentação do julgado, vez que o v. acórdão empregou na ementa a fundamentação para a contagem do prazo decadencial o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), contudo considerou que a contagem teria se iniciado em 01/01/1999 e não 01/01/2000.

Portanto, neste juízo de cognição sumária, resta caracterizada a contradição suscitada pela embargante, razão pela qual, com base no art. 25 e 65, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, propõe-se que sejam conhecidos os embargos de declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

É o que basta relatar.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior - Relator

Nos termos do art. 65 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, cabem embargos de declaração nas hipóteses em que o acórdão contenha obscuridade; contradição entre a decisão e seus fundamentos; ou omissão acerca de ponto sobre o qual o órgão julgador deveria pronunciar-se.

No caso em tela, haveria, de acordo com a embargante, desconformidade entre o fundamento adotado como razão de decidir e a respectiva decisão que reconheceu a decadência do direito de lançar a multa isolada.

A Fiscalização apurou que a contribuinte, no ano base 1998, em decorrência de exclusões indevidas do lucro líquido, deixou de realizar recolhimentos por estimativa referentes aos meses de fevereiro, no valor de R\$ 112.918,31; março, no valor de R\$ 158.182,07; e dezembro, no valor de R\$ 432.023,40, como se pode constatar do demonstrativo de fl. 20.

No lançamento, todavia, não se aplicou multa pela ausência de pagamento das estimativas de todos os três meses, mas tão-somente da estimativa do mês de dezembro de 1998. É possível que a autoridade fiscal tenha descartado a aplicação da multa para fevereiro e março tendo em vista a decadência, pois o termo inicial do prazo, aplicando-se o art. 173, inciso I, do CTN, seria o dia 1º de janeiro de 1999.

A Fiscalização lançou apenas a multa referente à estimativa do mês de dezembro de 1998, no valor de R\$ 432.023,40 (fl. 9).

O vencimento da estimativa do mês de dezembro de 1998 ocorreu em janeiro de 1999. Dessa forma, por mais ágil que fosse o Fisco, a multa isolada não poderia ser aplicada antes de fevereiro de 1999. Antes disso, não se havia consumado o fato gerador da multa. Assim, se o lançamento só poderia ser feito a partir do mês de fevereiro de 1999, o prazo decadencial, à luz do art. 173, inciso I, do CTN, só começaria a correr a partir de 1º de janeiro de 2000.

Não obstante a clareza desse raciocínio, o acórdão embargado, posto citasse o art. 173, inciso I, concluiu de forma errônea e contraditória que o termo inicial do prazo de decadência foi o dia 1º de janeiro de 1999.

Eis aí a contradição que desafia embargos declaratórios.

Referindo-se a multa à estimativa do mês de dezembro de 1998, o lançamento só poderia ter sido feito a partir de 1999, de modo que o termo inicial do prazo de decadência, a teor do art. 174, inciso I, do CTN, foi o dia primeiro de janeiro de 2000 e o termo final, o dia 31 de dezembro de 2004. Como a ciência do lançamento ocorreu em 08 de janeiro de 2004 (fl. 144), é forçoso admitir que, no caso concreto, decadência não ocorreu.

Portanto, os embargos declaratórios devem ser acolhidos para eliminar a contradição, afastando a decadência, e assim adentrar-se ao exame do mérito do recurso voluntário.

Concomitância da multa isolada com a multa vinculada ao tributo

No mérito, a recorrente alegou, entre outras razões, a impossibilidade de cumulação da multa isolada com a chamada *multa de ofício*. A matéria já foi examinada por esta Turma Ordinária, que de forma sistemática tem rechaçado a cumulação das duas multa.

A multa isolada não se destina a apenar casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas do ou falta de adição ao lucro líquido. Para essas infrações, aplica-se a multa que é cobrada juntamente com o tributo, do qual ela (a multa) é um acessório, pois só tem existência se houver também tributo devido (o principal). Por isso alguns denominam essa multa de "*vinculada*", em oposição à outra que é "*isolada*".

A multa isolada foi instituída para punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que, findo o ano base, já não era juridicamente possível exigir as estimativas, pois elas tinham natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Se o período já estava encerrado, o Fisco só podia exigir o valor efetivamente devido e não as antecipações. Vale dizer, as estimativas só poderiam ser exigidas no curso do respectivo período de apuração.

A norma que determinava o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, aos que optassem pelo lucro real anual, na prática, não era obrigatória, pois destituída de sanção para o seu descumprimento. Enfim, recolher estimativa reduziu-se a mera recomendação, a que o contribuinte atendia se quisesse.

É nesse contexto que surge a figura da multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe, aos que optaram pelo lucro real anual, o recolhimento mensal por estimativa ou, opcionalmente, o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Essa, em linhas gerais, é a finalidade da multa isolada. Para tais situações foi concebida. Aplicá-la a casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, como ocorre no processo em exame, é uma forma de exacerbar a penalidade sem previsão legal.

Ademais, existe entendimento de que a aplicação da multa vinculada afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. O E. STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a proferida no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS.

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Herman Benjamin, se pode extrair o trecho abaixo:

Conforme assentado na decisão agravada, a Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996. Confirmam-se:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 28/9/2015).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430 96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 24/3/2015).

A natureza de cada uma das multas e o entendimento pela prevalência do *princípio da consunção* foram suficientemente debatidos no REsp 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins. Transcrevo, por oportuno, os fundamentos declinados por Sua Excelência:

Não prospera a pretensão recursal, na medida em que não reconheço a possibilidade de exigência cumulativa de tais multas.

A multa do inciso I é aplicável nos casos de "*totalidade* ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou *recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*".

A multa do inciso II, entretanto, é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*".

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido.

Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no *caput*.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, a cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

Ao lado das razões já apresentadas, também se pode invocar a Súmula CARF 105, assim redigida:

Súmula CARF nº 105. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Firmado nesses dois fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada.

Conclusão

Pelo exposto, voto por acolher os embargos de declaração da PFN para, com efeitos infringentes, sanar a contradição, afastando a decadência; e, uma vez superada a prejudicial, examinar o mérito e excluir a multa isolada.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior