



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

Processo nº 10680.000566/2004-15
Recurso nº 141.502 Voluntário
Acórdão nº **1201-000.255 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de maio de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente MG Master Ltda. (Suc. de Jet Sports Ltda)
Recorrida 2ª Turma/DRJ-Belo Horizonte/MG

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1999

Ementa: RETROATIVIDADE BENIGNA – o inciso II, art. 44, da Lei 9.430/96, que estabelecia multa isolada de 75% pelo não recolhimento de estimativas, bem como o inciso IV, § 1º do mesmo artigo que qualificava a sanção para o patamar de 150% em razão do elemento volitivo da infração, foram alterados pela Lei 11.488/07, a qual reduziu o índice da multa isolada, em ambos os casos, para 50%. Desse modo, deve a autoridade julgadora, por dever de ofício, aplicar o menor dos percentuais por força da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, do CTN, que determina tal procedimento para os atos não definitivamente julgados.

IRPJ e CSLL. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. Conforme precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao Fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa.

Recurso voluntário provido.

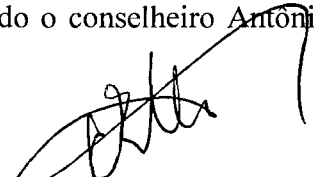
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Relator), que deu provimento parcial para reduzir a multa de ofício isolada para R\$ 718,86 e o conselheiro Flávio Vilela Campos, que deu provimento parcial para manter a exigência da

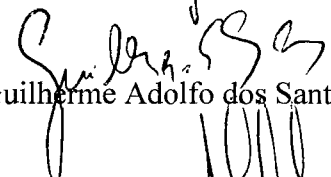
Processo nº 10680.000566/2004-15
Acórdão n.º 1201-000.255

S1-C2T1
Fl. 2

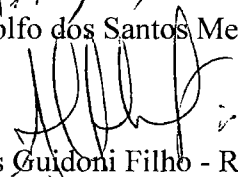
multa, reduzindo-a ao percentual de 50%, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado o conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho para redigir o voto vencedor.



Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.



Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.



Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator designado

EDITADO EM: 23/01/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, André Almeida Blanco (Suplente Convocado), Flávio Vilela Campos (Suplente Convocado), Regis Magalhães Soares Queiroz, Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice Presidente). Ausente Justificadamente o Conselheiro Marcelo Cuba Netto.

Relatório

O presente feito trata de multa isolada no patamar qualificado de 150% pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ do ano-calendário de 1998.

Por meio do acórdão 108-08.671 às fls. 273 a 286, a extinta Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte havia dado provimento integral ao recurso voluntário de fls. 205 a 226, sob o fundamento de ilegalidade da aplicação de multa de ofício na sucessora.

Já a Câmara de Superior de Recursos Fiscais ao analisar o recurso especial da Fazenda Nacional, deu-lhe provimento por meio do acórdão 9101-00.071 de fls. 366 a 377 sob o fundamento de ser legal a aplicação de multa de ofício, uma vez comprovado nos autos que ambas as sociedades sucessora e sucedida sempre estiveram sob controle comum, e determinou o retorno dos autos à “Câmara de origem ou àquela que a sucedeu para o exame das demais questões tratadas no recurso voluntário interposto”.

Ao compulsarmos o voto condutor do acórdão 108-08.671, podemos constatar que já foram enfrentadas as seguintes questões:

Preliminares

a) decadência; neste ponto, o acórdão considerou caracterizado o evidente intuito doloso da conduta delitiva;

b) nulidade do lançamento em razão de cerceamento ao direito de defesa;

Mérito

c) multa na sucessora;

d) adesão ao PAES e suspensão do crédito tributário;

e) falta de base legal e constitucional para a aplicação de juros à taxa SELIC;

f) caráter confiscatório da multa.

Deixou, porém, de ser apreciada a seguinte razão do recurso voluntário:

g) concomitância da multa isolada com a multa de ofício;

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Retroatividade benigna

Antes de nos debruçarmos acerca da alegação de concomitância, entendemos ser necessário apreciar de ofício a alteração do diploma legal que ensejou a alteração em prestígio à denominada retroatividade benigna positivada no artigo 106 do CTN, inciso II, alínea “c”: “*A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*”.

Constata-se que o índice sancionador aplicado foi de 150% em razão da aplicação combinada do inciso II, art. 44 da Lei 9.430/96, com o inciso IV, § 1º do mesmo artigo. Abaixo, transcrevemos os referidos dispositivos:

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

(...)

II - 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:

(...)

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;

Esse artigo 44 e seus sub-dispositivos sofreram diversas modificações posteriores. Para o deslinde da questão, julgamos suficiente a leitura do seguinte conjunto de enunciados prescritivos, cuja redação está atualmente em vigor e foi conferida pela Lei 11.488/07:

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

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)

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)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Constatamos, assim, que a multa pela falta de recolhimento de estimativa no seu patamar objetivo foi reduzida de 75% para 50% (a de 75% estava prevista no inciso I do art. 44, que não foi reproduzido), ao passo que foi revogada a qualificação no caso de condutas dolosas (a qualificação só foi mantida no § 1º para as multas acompanhadas do lançamento de tributo devido). Desse modo, hoje a sanção prevista é de 50% independentemente do caráter volitivo da conduta e é esse o patamar sancionador que deve prevalecer no lugar de 150%.

Dupla punição

Por derradeiro, nos cabe analisar o argumento da dupla punição por meio de multa isolada e de ofício.

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

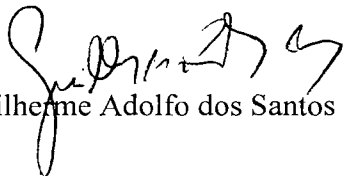
Assim, consideramos imperioso verificar se houve em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas também a imposição de multa proporcional e em que medida.

O termo de verificação de infração de fls. 09 a 21 reporta não só os fatos que ensejaram a presente autuação, mas todo o conjunto de auditorias que levou à autuação da empresa MG Master Ltda em razão de omissões praticadas por 24 (vinte quatro) empresas sucedidas. Foram 24 (vinte quatro) autuações de IRPJ e seus reflexos e 46 (quarenta e seis) autuações relativas a multas isoladas de IRPJ e CSLL (vinte e três para cada tributo). Só uma das empresas incorporadas não sofreu autuação de multas isoladas por adotar o regime do lucro presumido.

O presente feito é uma dessas quarenta e seis autuações de multa isolada e está relacionado com uma das vinte e quatro autuações de IRPJ e seus reflexos. Nos autos, não consta a referência ao processo em que foram lançados o valor principal dos tributos e as respectivas multas, mas por meio da planilha de fl. 22, podemos constatar que a estimativa não recolhida decorrente da omissão de receitas foi aferida através do recálculo dos balanços de suspensão/redução com valores positivos até o penúltimo mês da operação de incorporação, isto é, julho. Assim, mesmo sem compulsarmos os autos do processo principal (o qual, repetimos, não foi identificado no presente feito), somos levados à conclusão de que a base da autuação do valor principal de IRPJ se identificou com a base que serviu de cálculo das estimativas até o montante de R\$ 19.520,70, o qual corresponde ao imposto de renda acumulado até agosto – o último mês de operação. Como as multas isoladas foram lançadas sobre uma base total de R\$ 20.958,42, a punição deve ser mantida sobre a diferença, isto é R\$ 1.437,72 (R\$ 20.958,42 – R\$ 19.520,70).

Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar integralmente as multas isoladas de janeiro a junho e para manter parcialmente a multa isolada relativa ao mês de julho no valor de R\$ 718,86, que corresponde ao percentual sancionador de 50% sobre a parcela não absorvida de R\$ 1.437,72.


Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho, Redator Designado.

Peço vênica para divergir do entendimento do ilustre Conselheiro Relator na parte relativa à exigência remanescente de multa de ofício isolada por não recolhimento de estimativas, em homenagem à iterativa jurisprudência dessa Corte Administrativa.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF possui entendimento consolidado a respeito da legitimidade de sua exigência na hipótese de não recolhimento tempestivo de tributos apurados sob o regime de estimativa mensal. Contudo, tal exigência não deve ser admitida em toda e qualquer hipótese.

A exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa. Veja-se, nesse sentido, ementas de v. acórdãos proferidos pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTOS APURADOS INFERIORES AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício. (CSRF, Primeira Turma, Processo n. 10680.005834/2003-12, Relator Marcos Vinícius Neder de Lima, Acórdão 105-139794)

No mesmo sentido:

CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa recolhe, ao longo do ano, valor superior ao apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Recurso especial provido. (CSRF, Primeira

Turma, Processo n. 10665.001042/99-48, Ac. 108-133750, Rel.: Marcos Vinicius Neder de Lima)

No mesmo sentido:

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO CALENDÁRIO: Encerrado o período anual da apuração, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência efetivamente devida, apurada com base no balanço anual, revelando-se improcedente a cominação de multa, mormente se o contribuinte optou, antes da ação fiscal, em incluir a referida no REFIS. (CSRF, 10140.001362/2002-47, Ac. 107-133806, José Henrique Longo)

No mesmo sentido:

IRPJ – RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO-CALENDÁRIO: Encerrado o período anual de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido, apurado com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido antecipadamente superou o efetivamente devido. Recurso especial negado. (CSRF, Primeira Turma, Ac. 103-124926, Rel.: José Carlos Paussuelo, Processo n. 10280.009389/99-26)

Também é entendimento assente em seara administrativa o de que é ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas e da multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal do imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal. Verbis:

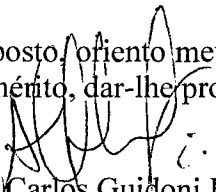
“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado. (Processo n. 10510.000679/2002-19, Recurso n. 106-131314, Ac. CSRF/01-04.987, Primeira Turma, Relator: Leila Maria Scherrer Leitão, 15/06/2004)

Do exame dos autos verifica-se que a incidência das multas de ofício e isolada ocorre sobre os mesmos fatos (mesma omissão de receitas), cujas bases quantitativas são as mesmas, mas que geram tributo ajustado pela Fiscalização ao final do ano-calendário inferior às estimativas apenas por circunstância de redução de perda ou prejuízo apurado pela Contribuinte ao longo do ano-calendário. Essa circunstância exonera a Contribuinte do recolhimento da multa em homenagem à jurisprudência acima transcrita.

Processo nº 10680.000566/2004-15
Acórdão n.º **1201-000.255**

S1-C2T1
Fl. 10

Pelo exposto, ofereço meu voto no sentido de conhecer do recurso voluntário da Contribuinte para, no mérito, dar-lhe provimento para cancelar as multas isoladas aplicadas.


Antonio Carlos Guidoni Filho



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

A página de autenticação não faz parte dos documentos do processo, possuindo assim uma numeração independente.

Documento autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001. Corresponde à fé pública do servidor, referente à igualdade entre as imagens digitalizadas e os respectivos documentos ORIGINAIS.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado ao processo em 23/01/2014 15:40:00 por POLIANNA DA SILVA RIBEIRO.

Documento autenticado digitalmente em 23/01/2014 15:40:00 por POLIANNA DA SILVA RIBEIRO.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 31/10/2023.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP31.1023.11237.U435

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

E459E2F303328812F3F92359D6AD5DA39A64E14F