



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

Processo nº 10680.013202/2006-67
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-000.502 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de junho de 2011
Matéria IRPJ e MULTA ISOLADA
Recorrente EDIMINAS S/A EDITORA GRAFICA INDUSTRIAL DE MINAS GERAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

FALTA DE RECOLHIMENTO / DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO.

Cabível o lançamento de ofício quando o sujeito passivo não declarar, não efetuar, ou efetuar com inexatidão, o pagamento do tributo devido.

MULTA ISOLADA X MULTA DE OFÍCIO.

A teor do que dispõe o art. 43 da Lei nº 9.430/1996, é cabível a exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso voluntário para: 1) por unanimidade de votos, manter a exigência dos valores não recolhidos, e 2) pelo voto de qualidade, manter as exigências de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos o relator e os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e Nara Cristina Takeda Taga, designando-se para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz

Considerando: i) que o Presidente à época do Julgamento não compõe o quadro de Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na data da formalização da decisão; ii) que a 1ª Turma da 1ª Seção foi extinta pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 (que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF); e, iii) as atribuições dos Presidentes de Câmara previstas no Anexo II do RICARF, a presente decisão é assinada pelo Presidente da 1ª Câmara/1ª Seção Marcos Aurélio Pereira Valadão que o faz meramente para a formalização do Acórdão.

Da mesma maneira, tendo em vista que na data da formalização da decisão, o relator, José Ricardo da Silva, e o redator designado para redigir o voto vencedor, Francisco de

Processo nº 10680.013202/2006-67
Acórdão n.º **1101-000.502**

S1-C1T1
Fl. 441

Sales Ribeiro de Queiroz, não mais integram o quadro de Conselheiros do CARF, o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, nos termos do artigo 17, inciso III, do RICARF, foi designado redator *ad hoc* responsável pela formalização do voto vencido, do voto vencedor e do presente Acórdão, o que se deu na data de 21 de setembro de 2015.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

Presidente para formalização do acórdão

(documento assinado digitalmente)

PAULO MATEUS CICCONE

Redator "ad hoc" designado para formalização do voto vencido, do voto vencedor e do acórdão

Composição do colegiado. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benicio Junior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, José Ricardo da Silva e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

EDMINAS S/A - EDITORA GRÁFICA INDUSTRIAL DE MINAS GERAIS, recorre a este colegiado (fls. 399/424), contra decisão da 3ª Turma da DRJ/BHE, consubstanciada no Acórdão nº 02-15.606 (fls. 358/391), que deu provimento parcial ao lançamento tributário.

Em procedimento fiscal levado a termo (fls. 05/09 e 16/19), foi constatada a insuficiência de recolhimento ou de declaração de imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos, no período de 01/01/2002 a 31/12/2002, exercício 2003, apurado pelo cotejo entre dados declarados em DIPJ e os declarados em DCTF, e os recolhimentos efetuados, constituindo infração ao art. 841, inciso I, III e IV do RIR/99.

Em virtude das infrações constatadas, foi aplicada multa isolada em relação as datas referentes de 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 30/11/2002 e 31/12/2002, embasado nos arts. 222, 843 e 957, parágrafo único, inciso IV do RIR/99, que totalizou num crédito tributário de R\$1.651.057,18, além de R\$444.983,53, referente as datas de 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 30/11/2002, com fundamento no art. 44, §1º, do inciso IV, da Lei 9.430/96, a título de Contribuição Social sobre Lucro Líquido.

O contencioso administrativo foi instaurado, tempestivamente, com a apresentação de Manifestação de Inconformidade Fiscal (fls. 239/252), com os seguintes argumentos:

- a) alega que todos os valores constantes no auto de infração foram inclusos no PAES – Parcelamento Especial -, instituído pela Lei 10.684/03, não podendo se falar em diferença de impostos a recolher;
- b) o crédito tributário está sujeito a tipificação cerrada, obedecendo aos ditames legais, em especial as normas estabelecidas pelo Decreto-Lei 2.124/84;
- c) os valores informados na DIPJ são incluídos no PAES pela própria SRF, por disposição da Portaria Conjunta da PGFN/SRF nº 3, de 01/09/2003, que seguiu a mesma sistemática da Instrução Normativa 43, de 25/04/2000, a qual tratou do parcelamento do REFIS;
- d) como a Recorrente entregou a DIPJ em junho/2003, onde constou os valores devidos a título de CSLL e IRPJ, por disposição do §2º do art. 1º da Portaria conjunta supra, a SRF deve incluir tais quantias no PAES;
- e) somente com a revogação do Decreto-Lei 2.124/84 que poderia almejar o entendimento de que a DIPJ é meramente informativa, não constituindo confissão de dívida;
- f) cita que tal matéria foi julgada pelo Conselho de Contribuintes, que consubstanciou no acórdão 108-07304 de 28/02/2003, que *eventual não*

inclusão no REFIS de tais débitos deve ser imputada exclusivamente à administração tributária, não ensejando lançamento de ofício, além de ter sido apreciada pelo STJ no RESP 642.477/PR, RESP 436.432/PR, RESP 651.985/RS, além do TRF4 ter prolatado decisão na AC 581.685/PR;

- g) o entendimento da própria Procuradoria da Fazenda Nacional é em favor da tese da impugnante, conforme se colhe do RESP 673.366/RS;
- h) a interpretação do Código Tributário Nacional, conforme o art. 112, deve ser de maneira mais favorável ao acusado, no caso, segue-se a premissa *in dubio pro reo*”;
- i) assim, o requisito básico para que um débito seja considerado como declarado é sua inserção em declaração regularmente exigida pelo Fisco, nada mais;
- j) anexa aos autos cópias das guias nas quais recolhe, mensalmente, as parcelas do PAES (fls. 281/319), e que por meio delas, já quitou mais de R\$ 750.000,00;
- k) se o débito é de R\$ 350.018,72, ela teria pago 400 mil a mais do que o débito existente;
- l) somente ocorreria hipótese de aplicação de multa isolada, caso o tributo não estivesse parcelado no PAES, tão pouco recolhido, o que não ocorreu no presente caso;
- m) a aplicação de multa no percentual de 75% só é devida caso haja falta de pagamento ou recolhimento, o que não ocorreu, pois os débitos foram parcelados, além de que ela só cabe na diferença a ser recolhida, nunca em sua totalidade;
- n) o art. 4º da IN 77 de 24/07/1998, estabelece que *quando o contribuinte efetuar o pagamento do principal fora do prazo, com acréscimos moratórios em valor menor que o devido, a diferença relativo à multa de mora e aos juros de mora será exigida por meio de auto de infração, sem incidência de multa de lançamento de ofício*;
- o) assim, tal disposição aplica-se totalmente no presente caso, conforme entendimento exarado no Acórdão nº 108.05.346/98, 1º CC, DOU 23/11/98 e 202.10.777/98, 2º CC, DOU de 17/05/99;
- p) alega que na peça fiscal foi consignada multa de 150% sobre o valor, de débito parcelado, configurando-se multa confiscatória, que é absolutamente indevida e ilegal, vedada pela CF em seu inciso IV, art. 150;
- q) pede que seja cancelado as exigências tributárias contidas no Auto de Infração, e que, caso não entender que assim deva proceder, seja feitas

as devidas reduções, no montante a ser apurado, levando-se em conta os excessos mencionados, inclusive a multa confiscatória, e que seja utilizada a exegese mais favorável a Recorrente.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ/BHE, ao apreciar a manifestação de inconformidade, julgou o lançamento tributário procedente em parte, conforme se extrai da ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/08/2002, 30/09/2002 31/11/2002, 30/12/2002.

FALTA DE RECOLHIMENTO / DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO.

Cabível lançamento de ofício do tributo quando o sujeito passivo não declarar, não efetuar, ou efetuar com inexatidão, o pagamento ou recolhimento do imposto devido.

MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Tratando-se de pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real que optou pelo pagamento sobre a base de cálculo estimada, o não cumprimento dessa obrigação enseja a aplicação de multa isolada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Data do fato gerador: 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/08/2002, 30/09/2002 31/11/2002, 30/12/2002.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO / DECLARAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

Cabível lançamento de ofício da exação quando o sujeito passivo não declarar, não efetuar, ou efetuar com inexatidão, o pagamento ou recolhimento da contribuição devida.

MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Tratando-se de pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real que optou pelo pagamento sobre a base de cálculo estimada, o não cumprimento dessa obrigação enseja a aplicação de multa isolada.

Lançamento Procedente em Parte.

Ciente da decisão de primeira instância em 22/01/08 (fls. 398), e com ela não se conformando, a Recorrente encaminhou a este Colegiado Recurso Voluntário (fls. 399/424), apresentando, em partes, as mesmas razões de fato e de direito, alegando que:

- r) a exigência da multa de ofício afasta, por si só, a possibilidade concomitante da multa isolada, sendo inadmissível a imposição das duas penalidades sobre a mesma base apurada em procedimento fiscal, não havendo previsão cumulativa de cobrança destas duas exigências, conforme maciça jurisprudência do Conselho de Contribuinte, tendo como exemplo, o Acórdão da CSRF 01.05.522, de 04/12/2006;
- s) o órgão de julgamento de primeira instância manteve o débito, sem debater as questões colocadas em mesa, limitando-se a argumentar que os assuntos espaçariam de sua esfera de competência, que os acórdãos citados limitam-se as partes, que os acórdãos do Conselho de Contribuintes não vinculam nem subordinam os órgãos judicantes, que a atividade administrativa é plenamente vinculada, que a autoridade fiscal não pode furtar ao cumprimento da legislação, sob pena de responsabilidade funcional, que a há diversas matérias que não cabem sua discussão na esfera administrativa, por ser de competência do judiciário;
- t) a doutrina tradicional entende que o fisco deve apreciar e julgar todos os fatos, sendo indispensável efetuar a apreciação e o julgamento dos fatos narrados;
- u) apesar do julgamento ser realizado pelos próprios servidores ou funcionários do Fisco, os julgadores devem fazer com que o processo se torne um contraditório pleno e amplo, com imparcialidade e total desvinculação que deve existir entre os julgadores, o fato ou a causa a ser decidida, sem interesse na decisão, com justeza, equidade e desapego do julgador;
- v) deixar de apreciar e julgar, torna o processo nulo por cerceamento de defesa;
- w) a DIRPJ é confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito, ocorrendo sua expressa constituição;
- x) a Advocacia-Geral da União, por meio do Parecer GM-015, aprovado pelo Presidente da República em 04/01/2001, manifestou que a DIPJ é confissão de dívida;
- y) que a administração está vinculada a esse entendimento, uma vez que o parecer da AGU foi aprovado pela Presidência da República, por força da Lei Complementar 73/40, onde em seu art. 40 §1º consta, “*o parecer aprovado e publicado juntamente com o despacho presidencial vincula a Administração Federal, cujos órgãos e entidades ficam obrigados a lhe dar fiel cumprimento*”;
- z) o art. 44 da Lei 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 cálculo sob a base estimada ao longo do ano;

- aa) que 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;
- bb) assim, 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, sendo incabível, pela mesma linha, a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período e apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço;
- cc) ao final, pede o cancelamento das exigências contidas no Auto de Infração, ou, caso não seja este o entendimento do Colegiado, requer sejam realizadas as devida reduções, no montante a ser apurado, levando-se em conta os excessos mencionados, inclusive a multa confiscatória, além de se utilizar a exegese mais favorável a impugnante, em favor do *in dubio pro reo*.

É o relatório.

Voto Vencido

PAULO MATEUS CICCONE – Redator “Ad Hoc” designado.

Considerando que o relator, José Ricardo da Silva, não mais integra o quadro de Conselheiros do CARF, este Conselheiro, nos termos do artigo 17, inciso III, do RICARF, foi designado *ad hoc* para a formalização do presente voto vencido e do Acórdão.

Nesta condição de Redator designado, transcrevo literalmente a minuta que foi apresentada pelo Conselheiro durante a sessão de julgamento. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção daquele relator na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado, no caso aqui tratado: i) ao relato dos fatos apresentados; ii) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e, iii) a quaisquer das conclusões da decisão, incluindo-se a parte dispositiva e a ementa, com as quais posso ou não concordar em situações concretas .

Passo, a seguir, à transcrição do voto.

José Ricardo da Silva, Conselheiro Relator

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relato, trata-se de exigência fiscal decorrente da revisão da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2002, em virtude de divergências com os valores declarados em DCTF.

O auto de infração apurou R\$525.754,96 de IRPJ, mais R\$336.535,74 de juros, mais R\$394.316,22 de multa de ofício de 75%, mais R\$394.450,26, totalizando R\$1.651.057,18.

Insiste a recorrente que não é devedora dos tributos constantes no auto de infração sob exame, uma vez que os valores encontram-se parcelados no PAES – Lei n. 10.684/03, conta 800.300.006.438.

Por ocasião da defesa inicial a contribuinte pleiteou a realização de diligência fiscal para que fossem confrontados os valores constantes no auto de infração com aqueles incluídos no parcelamento, fato esse que foi rejeitado pela turma julgadora de primeiro grau sob o argumento de desnecessária e prescindível.

Do voto recorrido, extrai-se os seguintes excertos:

A contribuinte nem sequer dissente da circunstância de que nenhum valor relativo aos débitos do IRPJ e da CSLL, em apreço nesse processo, tivessem sido, efetivamente, declarados a SRFB nas DCTFs originais respectivas, entregues no ano-calendário de 2002 e no ano-calendário de 2003. Referidos débitos somente vieram a ser declarados nas DCTFs Retificadoras, entregues pela defendente em 20 de setembro de 2006, ou seja, após o início da ação fiscal.

De tal modo, é inequívoco que por ocasião da consolidação da dívida do PAES, referidos débitos não haviam sido declarados a

SRF e, em sendo o intento do contribuinte submetê-los ao parcelamento especial, deveria tê-los confessado por meio da declaração específica apropriada. A legislação de regência do PAES, instituiu a Declaração PAES, e estipulava que a inclusão de débitos passíveis de declaração, a que o sujeito passivo a ela obrigado se encontre omissa, dar-se-á, exclusivamente, com a apresentação da respectiva declaração.

Na peça recursal a contribuinte reforça os argumentos anteriormente apresentados, no sentido de que todos os valores exigidos no auto de infração foram incluídos no PAES, inexistindo, portanto, qualquer diferença de tributos a recolher. Afirma que, se o débito foi declarado anteriormente à adesão do PAES, a SRF é quem irá providenciar a sua inclusão no PAES. Na legislação do PAES não há nenhuma restrição quanto ao tipo de declaração que o débito pode ser informado para fins de inclusão no mesmo. Se não faz restrição é porque qualquer declaração obrigatória que contenha a apuração de débito serve para incluir o mesmo no Paes.

Com os elementos constantes nos presentes autos, não é possível concluir se, efetivamente, a contribuinte realmente incluiu todos os valores exigidos no auto de infração por ocasião do pedido de inclusão no PAES, motivo pelo qual não acolho o pleito da peça recursal, eis que somente a repartição de origem poderá examinar e fazer a necessária exclusão dos valores, se for o caso.

Nessas condições, sou pela manutenção da exigência fiscal.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO

Com relação à aplicação da multa de ofício de isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e CSLL por estimativa, a recorrente alega que não poderiam ser aplicadas, concomitantemente, a multa de ofício – prevista nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 – com a multa isolada, de que trata a alínea “b” do inciso II do art. 44 da mesma Lei. Afirma, em suma, que as referidas multas possuem a mesma base de cálculo e incidem sobre a mesma materialidade, razão por que a sua aplicação simultânea caracteriza um *bis in idem*.

Não há dúvidas de que o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Significa dizer que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Enfim, recorrente alega, que a multa isolada é improcedente tendo em vista que no final do exercício a empresa pode apurar prejuízo, porém temos a salientar que a obrigação de antecipar o pagamento do IRPJ e CSLL deve, conforme a legislação já citada, ser cumprida mês a mês, podendo a contribuinte suspender ou reduzir o pagamento através da comprovação, pelo levantamento de balancetes, de que já recolheu a totalidade ou parte desta, ou mesmo não teria nada a recolher.

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, sujeita-se à multa de lançamento de ofício. Parece tranquilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para a ocultação, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

Observa-se, que a autoridade lançadora calculou a multa isolada lançada de ofício, com fundamento no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, DE 1996, tendo em vista que o contribuinte optou pela tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com base no lucro estimado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, estabelece:

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

[...]

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 artigo 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.

V – isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado que não houver sido pago ou recolhido.

Os dispositivos acima transcritos têm como objetivo obrigar o sujeito passivo ao recolhimento dos tributos e contribuições sociais declarados (inciso V) ou que deixou de efetuar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma estipulada no artigo 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, recolhimento por estimativa por empresas que estavam sujeitas ao pagamento pelo lucro real.

Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo. Ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

No presente caso a fiscalização aplicou a multa de lançamento de ofício, isoladamente, por entender que houve a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre os quais já incide multa de lançamento de ofício.

A autoridade fiscal lançadora reconstituiu o lucro líquido contábil em cada período-base, com os ajustes correspondentes aos valores incluídos no auto de infração, e apurou o valor do IRPJ e da CSLL que deveriam ter sido pago em cada mês, com a aplicação da multa de lançamento de ofício isolada.

Como se vê, foi aplicada a multa isolada sobre os valores que deixaram de ser antecipados durante o ano-calendário a título de estimativa e também da multa normal de lançamento de ofício, sobre os valores considerados ainda devidos.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, no seu inciso IV, do § 1º, autoriza a cobrança de tal multa, isoladamente, quando em procedimento fiscal verificar-se a falta do recolhimento da estimativa e quando não houver imposto a ser cobrado pelo fato da contribuinte ter apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, pela falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados em procedimento fiscal, significaria admitir que, sobre imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores idênticos ou superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Além do mais, transpondo para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do Código Tributário Nacional, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

A legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício que é muito menos onerosa. Por decorrência, deve ser cancelada a multa por falta de recolhimento do imposto por estimativa ou por balanço de suspensão/redução.

Esta matéria já tem jurisprudência formada no Primeiro Conselho de Contribuintes e com decisão favorável ao sujeito passivo e entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de adições/exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre o mesmo fato apurado em procedimento de ofício. (Acórdão nº 101-93.939, de 17/09/2002)

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em de ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de custos/despesas operacionais e adições e exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração. (Acórdão nº 101-93.692, de 05/12/2001)

PENALIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOB BASE ESTIMADA. Incabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa calculada sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal. (Acórdão nº 103-20.475, de 07/12/2000)

IRPJ - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua 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 e cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido superou, largamente, o efetivamente devido. Recurso provido. (Acórdão nº 103-20.572, de 19/04/2001).

MULTA ISOLADA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CABIMENTO - A multa isolada de lançamento de ofício só tem cabimento na existência do seu pressuposto fundamental como seja a falta de recolhimento de imposto. Não enseja assim sua aplicação a prática de qualquer ilícito, com ênfase para formal, que não denote inadimplência do sujeito passivo a qualquer obrigação principal. Recurso provido. (Acórdão nº 103-20.931, de 22/05/2002)

CSSL. LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. FISCALIZAÇÃO ANTES E APÓS A ENTREGA DA DIRPJ. MULTAS DE OFÍCIO ISOLADA E EM CONJUNTO. SUBSISTÊNCIA PARCIAL DA TRIBUTAÇÃO. Não podem prosperar a incidência da multa de ofício isolada sobre os valores mensais estimados não-recolhidos e a exigência de multa associada à parcela defluente da apuração anual, tendo em vista que aquela, por ser mera antecipação desta, esta aquela contém. Subsistirá a exigência da multa isolada quando a ação fiscal se der no curso do ano-calendário, desde que indisponíveis as demonstrações financeiras, em toda a sua extensão e profundidade, do período investigado. (Acórdão nº 103-20.662, de 20/07/2001)

MULTA – Art. 44 da Lei nº 9.430/96. A multa de ofício, lançada pela autoridade tributária, não pode ser calculada sobre valor superior ao montante da falta ou insuficiência de recolhimento do imposto. Recurso provido. (Acórdão nº 105-12.986, de 09/11/1999)

PENALIDADE. MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido devido por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário. (Acórdão nº 107-07.047, de 19/03/2003)

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA - INAPLICABILIDADE - No pagamento espontâneo de tributos, sob o manto, pois, do instituto da denúncia espontânea, não é cabível a imposição de qualquer penalidade, sendo certo que a aplicação da multa de que trata a Lei 9.430/96 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o artigo 47 da Lei 9.430/96, sem a multa de procedimento espontâneo. (Acórdão nº 107-06.591, de 17/04/2002)

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário, com glosa de prejuízos compensados além do percentual permitido pela Lei nº 8.891/95, arts. 42 e 58 na determinação do lucro real. (Acórdão nº 107-06.894, de 04/12/2002)

No caso, tem razão a recorrente quando diz que a fiscalização pretende cobrar a multa de lançamento de ofício incidente sobre tributo lançado, também de ofício, concomitantemente com a multa de lançamento de ofício, isolada, sobre a insuficiência/falta calculada em decorrência da mesma infração.

Assim sendo, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir da exigência a multa isolada aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

É como voto.

Sala das Sessões, 30 de junho de 2011.

José Ricardo da Silva - Relator

(documento assinado digitalmente)

PAULO MATEUS CICCONE

Redator “Ad Hoc” designado para formalização do voto vencido.

Processo nº 10680.013202/2006-67
Acórdão n.º **1101-000.502**

S1-C1T1
Fl. 453

CÓPIA

Voto Vencedor

Tema: Multa isolada

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ – Redator designado.

PAULO MATEUS CICCONE – Redator “Ad Hoc” designado.

Considerando que o redator designado para redigir o voto vencedor, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, não mais integra o quadro de Conselheiros do CARF, este Conselheiro, nos termos do artigo 17, inciso III, do RICARF, foi designado *ad hoc* para a formalização do presente Acórdão e do voto vencedor na parte em que restou vencido o I. Relator.

Nesta condição de Redator designado, transcrevo literalmente a minuta que foi apresentada pelo Conselheiro durante a sessão de julgamento. Portanto, a análise do caso concreto reflete a convicção daquele redator na valoração dos fatos. Ou seja, não me encontro vinculado, no caso aqui tratado: i) ao relato dos fatos apresentados; ii) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e, iii) a quaisquer das conclusões da decisão, incluindo-se a parte dispositiva e a ementa, com as quais posso ou não concordar em situações concretas .

Passo, a seguir, à transcrição do voto.

Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, redator.

Para fundamentar a presente decisão, apenas no que diz respeito à procedência da multa isolada lançada concomitantemente com a multa de ofício, e na condição de redator designado para redigir o seu voto condutor, peço vênica para adotar, mediante transcrição, os bem lançados fundamentos do Acórdão nº 1202-000.928, da lavra do i. Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, nos termos a seguir:

“(…).

A respeito do pagamento das estimativas mensais do IRPJ ao longo do ano-calendário, cabe dizer que o mesmo deve ser feito obrigatoriamente pelo contribuinte que optou pela forma de tributação com base no lucro real anual, determinado sobre base de cálculo estimada, se não houver a demonstração de que não era devido, por meio de balancetes de suspensão ou de redução (art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995), nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo transcrito para melhor clareza:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

O pagamento mensal estimado, uma opção colocada à disposição do contribuinte que apura o IRPJ pela modalidade do lucro real, toma por base de cálculo a

aplicação de percentuais, variáveis em função da atividade, sobre a receita bruta auferida mensalmente (base de cálculo estimada). Ao final do ano, o contribuinte efetua a apuração definitiva do IRPJ, tomando por base seu resultado contábil, ajustado por adições, exclusões e compensações previstas na legislação tributária (lucro real). Na apuração definitiva da base de cálculo do imposto pela modalidade do lucro real são consideradas receitas e despesas que afetam o patrimônio da pessoa jurídica não contempladas quando da apuração da base de cálculo estimada.

Nesses termos, uma vez que a obrigação de pagamento das estimativas mensais não foi cumprida a contento, de acordo com o que determina o dispositivo legal acima transcrito, a mesma Lei nº 9.430, de 1996, nos seus artigos 43 e 44 e alterações, estabelece a imposição de uma penalidade isolada, no percentual de 50%, para coibir a prática do não pagamento dessa estimativa, conforme redação dos dispositivos que se transcreve:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) (Grifei).

O teor do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488, de 2007, fixa duas multas distintas, de 75% e de 50%, para duas hipóteses também distintas.

A multa de 75% (inciso I do art. 44) é aplicada aos casos de falta de pagamento do tributo, quando da mensuração definitiva da obrigação principal, quando feita no período de apuração anual. Por tal motivo, a base de cálculo da referida multa é a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”.

Já a multa de 50% (inciso II do art. 44) é aplicada aos casos nos quais exista obrigatoriedade do pagamento mensal do tributo, antes da sua apuração definitiva.

As multas tem hipóteses de incidência de distintas e, por isso, são tratadas diferentemente pela legislação tributária, podendo dessa maneira, serem aplicadas concomitantemente.

Dessa forma, estando o contribuinte sujeito à apuração com base no lucro real e tendo optado pelo pagamento do IRPJ, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada e deixando de recolher o imposto de renda, sem demonstrar que não era devido, por meio de balancetes de suspensão ou de redução, ocorre a subsunção do fato à norma legal

estabelecida nos arts. 43 e 44 acima transcritos, que deve ser aplicada e cumprida integralmente pelas autoridades administrativas.

Por oportuno, saliente-se que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, dispôs que aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, nos termos da seguinte transcrição:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

(...).”

Essas são as razões de fato e de direito que apresento para fundamentar a decisão no sentido de considerar procedente a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício.

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz – redator designado

documento assinado digitalmente)

PAULO MATEUS CICCONE –

Redator “Ad Hoc” designado para formalização do voto vencedor.