



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

Processo n° 10680.014278/2004-48
Recurso n° 152.900 Embargos
Acórdão n° **1801-001.237 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 7 de novembro de 2012
Matéria AI - IRPJ - Multa Isolada
Embargante CASA FERREIRA GONÇALVES LTDA.
Interessado CASA FERREIRA GONÇALVES LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

Devem ser conhecidos os embargos de declaração que apontam, no acórdão embargado, omissão de ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma julgadora.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAS. FALTA DE DECLARAÇÃO EM DCTF/PAGAMENTO

Nos casos de lançamento de ofício, deve ser aplicada a multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor da estimativa mensal de IRPJ e de CSLL que deixou de ser declarada (DCTF)/paga, nos termos do que dispõe a Lei n° 9.430, de 1996, art. 44, II “b”

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos declaratórios interpostos pela recorrente, para pronunciar-se sobre omissão no Acórdão n°1801-00.047, de 28/07/2009, retificando-o no concernente à multa isolada concomitante com a multa de ofício e reduzir a alíquota cominada à multa isolada (75%) para 50%, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Carmen Ferreira Saraiva, João Carlos de Figueiredo Neto e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Cuida-se de embargos de declaração interpostos contra acórdão n.º 1801-00.047, de 28/07/2009, da 1ª. Turma Especial da 3ª. Câmara da 1ª. Seção do CARF que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário apresentado pela interessada.

Relatório, conforme extraído do acórdão embargado:

Com a finalidade de privilegiar o princípio da celeridade processual adoto o relatório proferido pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte - MG:

“O auto de infração a folhas 3 a 6 exige isoladamente o recolhimento de multa no valor de R\$ 47.525,07.

A - DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES IMPUTADAS

A autuante atribui à autuada uma só infração, sintetizada adiante segundo o que consta no lançamento e no termo de verificação fiscal a folhas 7 a 8.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CALCULO ESTIMADA - A autuada, nos anos-calendários de 2000 a 2001, adotou como base de cálculo do IRPJ o lucro real anual. Conseqüentemente estava obrigada ao recolhimento mensal do IRPJ apurado com base de cálculo estimada. Houve levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução em todos os meses daqueles anos-calendários, nos quais não foram computadas as omissões de receitas apuradas em ação fiscal, embora tais valores demonstrados nos quadros demonstrativos anexos ao termo de verificação fiscal integrem a receita bruta na apuração mensal das antecipações obrigatórias. A fiscalização os adicionou e apurou que não foram recolhidos nem declarados em DCTF, a título de antecipação obrigatória de IRPJ, diferenças relativas aos meses de novembro e dezembro de 2000, e de janeiro e fevereiro de 2001. Nos demais meses, ainda que adicionadas as omissões de receita, não foi apurado importância a recolher. Sobre as diferenças não recolhidas de antecipações obrigatórias, calculou-se a multa isolada de 75%, nos termos dos artigos 43 e 44, inciso I, § 1º., da Lei n.º 9.430, de 1996. Enquadramento legal: artigos 222, 843 e 957 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR 1999).

B - IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO

Notificada do lançamento em 25 de novembro de 2004, em 23 de dezembro de 2004 a autuada apresentou a impugnação juntada a folhas 44 a 49. Resumem o seu conteúdo os enunciados seguintes.

• Na mesma ocasião em que foi lavrado o lançamento presente, lavrou-se outro, em que se imputa omissão do registro de compras e cujo crédito tributário montou a R\$ 138.781,42, valor no qual se inclui a multa proporcional de R\$ 43.756,99. Portanto, em consequência duma mesma infração foram aplicadas duas multas, uma isolada e outra proporcional, esta última calculada sobre a diferença de imposto apurada ao final do período. Tal procedimento não tem base legal.

• Ao interpretar sistematicamente os diversos incisos do parágrafo 1º. do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, concluiu-se que a multa isolada somente se aplica aos casos em que não há a cobrança, em lançamento de ofício, do imposto devido na declaração anual.

• Logo, no caso em discussão, só é cabível a multa prevista no inciso I, § 1º., do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. O lançamento concomitante da multa isolada constitui evidente bis in idem.

• Transcrevem-se os artigos 70 e 71 do Código Penal, para concluir que o direito positivo brasileiro não aceita a aplicação de mais de uma pena para uma só infração.

• A jurisprudência do Conselho de Contribuintes também já repudiou esse procedimento. Em abono da afirmação cita-se a ementa de três acórdãos atribuídos àquele órgão.

• Não havendo base legal para a aplicação da multa isolada juntamente com a multa proporcional, deve ser cancelado o auto de infração, que é o que se pede”.

Ao analisar a Impugnação do Recorrente, a 3ª. Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte - MG, decidiu por manter integralmente as exigências fiscais.

Inconformada com a decisão acima, o Recorrente, interpôs recurso voluntário (fls. 67 a 72), alegando que a exação fiscal decorre de omissão de receitas calculadas com base na não contabilização de pagamento a fornecedores, sendo que o fato gerador do imposto é a receita de venda e não compras. O ônus da prova nesse caso, no tocante a omissão de receitas, é da fiscalização.

No acórdão embargado consignou-se que a autuação se deu em virtude da falta de contabilização de pagamentos efetuados a fornecedores. Nessas condições, o pagamento não contabilizado levaria à supor que a recorrente teria quitado suas dívidas com recursos não contabilizados, presumindo-se a omissão de receitas, tudo apurado em notas fiscais de compras quitadas, mas cujos pagamentos não teriam sido contabilizados.

A recorrente não teria apresentado documentos para descaracterizar a omissão de receitas, razão pela qual, neste ponto o lançamento foi mantido por unanimidade de votos. De outro giro, a maioria da turma julgadora negou provimento ao recurso voluntário, pois não houve unanimidade em relação à manutenção da multa isolada.

Notificada da decisão, em 09/05/2012, apresentou a interessada, em 14/05/2012 os presentes embargos de declaração ao fundamento de que teria havido omissão no acórdão embargado sobre ponto a respeito do qual deveria ter-se pronunciado a turma.

Nesse contexto alegou que argüira, no recurso voluntário, que "*descabem as exigências das multas isoladas por falta de recolhimento das antecipações (estimativas). Ademais, a mesma infração foi apenada duas vezes...*". Apesar disso, o acórdão embargado não enfrentou a questão. Com isso, são cabíveis os presentes embargos de declaração". Alegou, ainda, que a CSRF do CARF já decidira pela inadmissibilidade de aplicação concomitante de multa isolada e multa por lançamento de ofício sobre um mesmo fato por caracterizar *bis in idem*. Pugnou pelo acolhimento dos embargos, provimento do recurso voluntário e cancelamento da multa isolada exigida.

Fez sustentação oral em plenário, pela recorrente, o Dr. Daniel Barros Guazzelli, OAB/MG nº. 73.478.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

PRELIMINARMENTE

1 Cabimento dos Embargos

Os embargos são procedentes.

A Portaria MF nº. 256, de 2009, que aprovou o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com as alterações introduzidas pela Portaria MF nº. 586, de 2010, assim dispõe nos artigos 64 e 65:

Art. 64. Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos:

I - Embargos de Declaração; e

[...]

*Art. 65. Cabem embargos de declaração **quando** o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou **for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.** (destaques acrescidos)*

Com efeito, numa primeira leitura das razões de defesa expostas no recurso voluntário apresentado em 31/05/2006, contra a decisão da Turma Julgadora de 1ª instância da DRJ em Belo Horizonte/MG, tem-se a impressão de que a recorrente se defendeu apenas

contra a caracterização de omissão de receitas. Entretanto, no final da peça, a recorrente discordou, também, da aplicação de dupla penalidade. Vejamos:

Ora, se improcedente a matéria tributada no lançamento principal, porque houve insuficiência de investigação e afronta ao princípio da estrita legalidade, da mesma forma descabem as exigências das multas isoladas por falta de recolhimento das antecipações (estimativas).

Ademais, a mesma infração foi apenas duas vezes (na falta de recolhimento mensal e na apuração final quando do encerramento do exercício).

Em face das razões expostas, suplicamos que este Ilustre Conselho de Contribuintes declare a ilegalidade da exação, cancelando a exigência e mandando arquivar o processo.

(destaques acrescidos)

No aditamento às razões recursais, protocolizado em 01/09/2009, a recorrente pleiteou pela juntada de cópia do acórdão 105-16.564 que analisou e julgou improcedente a exigência concomitante, sobre uma mesma base, de multa no lançamento do tributo mais multa isolada por falta de recolhimento de antecipação, após o encerramento do período de apuração.

Na parte dispositiva do acórdão n.º 1801-00.047, de 28/07/2009, da 1ª. Turma Especial da 3ª. Câmara da 1ª. Seção do CARF, que apreciou o recurso voluntário constou, constou que

*ACORDAM os membros da 1ª. Câmara/1ª. Turma Especial da primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO: I) Por unanimidade de votos, manter a exigência fiscal devida pela omissão de receitas; II) Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Marcos Vinícius de Barros Ottoni, que dava provimento parcial para adequar o lançamento da multa isolada até o montante devido anual do tributo/cancelar, no caso de saldo negativo anual, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.***

Em que pese ter-se pronunciado sobre a questão na parte dispositiva o acórdão embargado não apreciou a questão no corpo do voto.

Verifica-se, assim, a omissão de ponto sobre o qual deveria ter-se pronunciado a turma, razão pela qual os embargos interpostos devem ser acolhidos.

MÉRITO

No mérito cumpre validar todos os fundamentos de decidir adotados pelo relator do voto proferido no Acórdão n.º 1801-00.047 e acolhido em sessão de julgamento realizada em 28/07/2009 no tocante à caracterização de omissão de receitas e a procedência da imposição da multa isolada.

Necessário, entretanto, esclarecer a omissão da justificativa da penalidade e sua concomitância com a imposição da multa no lançamento do tributo.

A exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, **que é o lucro real trimestral**, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias - dever instrumental. Tal penalidade não se confunde com a multa aplicável sobre o montante devido de imposto ou contribuição apurado ao final do período de apuração, pois esta última visa punir a absoluta falta de pagamento de tributo, obrigação principal. Como se verifica as hipóteses de incidência são distintas, o que torna os ilícitos distintos e inconfundíveis.

Ambas as penalidades - a multa exigível no caso de falta de pagamento sobre a CSLL ou IRPJ apurados e devidos ao final do período de apuração e a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas - são aplicáveis por se tratarem, ambas as situações, de infrações diversas, com hipóteses de incidência distintas: (i) no caso da multa de ofício exigida juntamente com o tributo ou a contribuição não pagos, o fato ilícito que sustenta a imputação é a falta de pagamento e a falta de declaração ou declaração inexata do tributo ou contribuição devidos ao final do período de apuração anual; (ii) no que diz respeito à multa isolada, a ilicitude decorre da falta de recolhimento das estimativas mensalmente devidas no curso do ano-calendário.

Extraio tal entendimento da própria Lei 9.430/96, cujo artigo 44, base legal do artigo 957 do RIR/99 transcrevo, em sua redação original:

Lei nº. 9.430, de 26 de dezembro de 1996:

Redação Original

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

...

"§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

...

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;

A Lei nº. 11.488, de 15 de junho de 2007 deu nova redação ao artigo 44 acima transcrito:

Redação Modificada

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

...

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.

No que importa à presente análise a nova redação dada ao dispositivo legal promoveu sutil alteração apartando as infrações distintas em incisos distintos e alterando, apenas, o valor da multa isolada, originariamente exigida na alíquota de 75%, reduzindo-a para 50%. Mas o conteúdo jurídico, propriamente dito, do dispositivo legal não foi alterado.

Nesse contexto o conteúdo jurídico, a dicção do dispositivo não deixa margem de dúvida acerca do seu alcance. A aplicação da multa isolada independe da apuração de resultado positivo, ou seja, é aplicável em qualquer situação, com ou sem base de imposto final, bastando apenas que se constate o dever – não observado - de recolher antecipações, mediante estimativas, pouco importando se estas possuem apenas um caráter provisório, pois o que se busca é punir a conduta do contribuinte que, espontaneamente, abandonou a regra geral de tributação - lucro real trimestral, sem respeitar o requisito para o ingresso na sistemática do lucro real anual, cujas estimativas mensais antecipatórias são de recolhimento imprescindível.

O contribuinte que deixa de recolher a estimativa está descumprindo norma específica quanto ao regime de antecipação, prevendo a lei punição para tal ato – multa isolada. Aquele que deixa de pagar o imposto devido ao final do período de apuração também descumpre norma específica, o dever de recolher a obrigação principal, para o qual a Lei prevê a multa de ofício (75%) que será exigida juntamente com o valor do imposto não recolhido.

Entretanto, pode ocorrer de um mesmo contribuinte incidir nos dois tipos. Deixar de recolher as antecipações obrigatórias, sujeitando-se à penalidade da multa isolada, e, conjuntamente, deixar de recolher o imposto apurado ao final do ano-calendário, sujeitando-se ao recolhimento deste imposto acrescido da multa de ofício de 75%. É o que se observa no presente caso.

Há, inclusive, jurisprudência administrativa a referendar o entendimento aqui adotado:

RECURSOS DE OFÍCIO - IRPJ – ESTIMATIVAS – Cabível o lançamento de multa de ofício isolada na falta de recolhimento de estimativas, quando o lançamento se dá depois de encerrado o ano-calendário correspondente [Acórdão 101-96176 - PRIMEIRA CÂMARA - Data da Sessão: 24/05/2007 - Relator: Caio Marcos Cândido].

CSLL – MULTA ISOLADA – EXIGIDAS, CONCOMITANTEMENTE, NO LANÇAMENTO – Por se tratar de hipóteses legais distintas, são cabíveis, no lançamento de ofício, a aplicação de multa exigida isoladamente, por falta de recolhimento dos valores devidos por estimativa, bem como as que se exigem juntamente com o imposto ou contribuição que forem apurados no procedimento fiscal. (Inciso II parágrafo 1º, do artigo 44 da Lei 9430). Contudo, nos termos da alínea c, do inciso II do artigo 106 do CTN deverá ser aplicado o coeficiente de 50%, veiculado no artigo 18 da MP303/2006 [Acórdão 108-08962 - OITAVA CÂMARA - Data da Sessão: 17/08/2006 - Relator: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro].

MULTA DE OFÍCIO – MESMA BASE DE CÁLCULO – APLICAÇÃO EM DUPLICIDADE – O lançamento de duas multas de ofício, sobre a mesma base de cálculo, é possível, visto tratar-se de duas infrações à lei tributária, tendo por consequência a aplicação de duas penalidades distintas [Acórdão 101-96049 - PRIMEIRA CÂMARA - Data da Sessão: 28/03/2007 - Relator: Caio Marcos Cândido].

Procedente, assim, a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais. Entretanto, a alteração promovida no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não foi percebida pelo relator e respectiva turma julgadora no voto proferido no acórdão embargado. Dessa forma, em respeito ao princípio da retroatividade benigna consagrado no artigo 106 do CTN, deve ser exonerada a diferença do crédito tributário exigido com base na alíquota anterior, calculada em 75% , adequando-se a exigência da multa isolada em 50% sobre as bases estimadas.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora