



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

Processo nº 10855.002878/2006-86
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-001.115 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2014
Matéria IRPJ - PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA
Recorrente UTEVA AGRO PECUÁRIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA CONCOMITANTE.

É indevida a cobrança da multa isolada sobre as estimativas mensais de forma concomitante à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa isolada por falta de pagamento do IRPJ mensal, pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e André Mendes de Moura (Relator). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Cristiane Silva Costa.

Assinado Digitalmente

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente

Assinado Digitalmente

André Mendes de Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Cristiane Silva Costa – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 435/481 contra decisão da 3ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto (fls. 545/583), que apresentou a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

PRELIMINAR DE NULIDADE. VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. INOCORRÊNCIA. Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se identificando qualquer outro vício insanável, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem, quer do documento que formalizou a exigência fiscal.

POSTERIOR PRODUÇÃO DE PROVAS. REQUERIMENTO JUSTIFICADO. PRESCRIÇÃO REGULAMENTAR. A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas no parágrafo 4º do art. 16 do PAF.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. PRINCIPIO DA VERDADE MATERIAL. ALCANCE. No julgamento administrativo, o poder instrutório do julgador é definido pelos limites da lide formada nos autos.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CSLL. PIS. COFINS. Lavrado o auto principal (IRPJ), devem também ser lavrados os autos reflexos, nos termos do art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem, observadas as especificidades de cada um.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receitas com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

MATÉRIA FÁTICA. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. EXIGÊNCIA INDEVIDA.

Excluem-se da exigência apenas os créditos bancários cuja comprovação documental, trazida em sede de impugnação, revela, de forma inequívoca, não se tratar de receitas oriundas da atividade econômica da fiscalizada.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CUMULAÇÃO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada, incidente sobre as estimativas não pagas, a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA. Tratando-se de ato não definitivamente julgado aplica-se retroativamente a lei nova quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo do lançamento.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. A cobrança dos juros de mora esta em conformidade com a legislação vigente.

Dos Fatos.

Trata-se de ação fiscal iniciada em 16/12/2005 (Termo de Início de Fiscalização de fls. 61), referente ao ano-calendário de 2002. Intimada a apresentar os extratos bancários das contas correntes mantidas nas instituições financeiras, a contribuinte atendeu parcialmente o pedido. Para dar prosseguimento aos trabalhos de investigação, emitiu a autoridade autuante a Requisição de Informações Sobre Movimentação Financeira (RMF). Intimada a contribuinte a comprovar a origem de depósitos bancários relacionados pelo Fisco mediante apresentação de documentação hábil e idônea, remanesceu grande parte dos valores sem a devida comprovação. Assim, foram efetuados os lançamentos de ofício com base na presunção de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, em razão da não comprovação da origem de depósitos bancários mantidos em instituições financeiras pela fiscalizada. Diante da nova apuração efetuada pela autoridade autuante e sendo ao contribuinte optante do lucro real anual, também foi constatada insuficiência no recolhimento do IRPJ estimativa.

Assim, foram lavrados os Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, de fls. 399/449, cuja ciência ao contribuinte deu-se em 10/11/2006.

Da Fase Contenciosa.

Devidamente cientificada, a contribuinte apresentou impugnação de fls. 468/518, que foi apreciada pela 3ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto, em sessão realizada no dia 05/03/2009. O Acórdão nº 14-22.437, de fls. 778/816 julgou o lançamento procedente em parte, no qual (1) afastou parte do lançamento referente à omissão de receitas, vez que a contribuinte logrou comprovar a origem de determinados depósitos bancários mediante

apresentação de documentação hábil e idônea; e (2) reduziu o percentual da multa isolada aplicada sobre a estimativa de IRPJ não recolhida, de 75% para 50%, com base na nova redação do art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

Cientificada da decisão *a quo* em 15/06/2009 (“AR” de fl. 433), a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 15/07/2009 de fls. 849/895, no qual discorre sobre pontos descritos a seguir.

Lançamento Pautado em Presunção. Discorre que é ilegal a cobrança de tributo baseada exclusivamente em extratos bancários, vez que o ingresso de recursos não implica necessariamente em aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos, ou seja, não é fato gerador do imposto de renda. O Decreto-lei nº 2.471, de 1988 e a Súmula 182 do extinto TRF corroboram tal entendimento. Assim, devem ser cancelados os autos de infração.

Mútuos. Protesta quanto ao julgamento de primeira instância, que não teria reconhecido a documentação probatória referente aos mútuos para justificar os depósitos bancários objeto da presunção de omissão de receitas. Apresenta análise de dados do Instituto de Economia Agrícola do Governo do Estado de São Paulo para demonstrar que as receitas operacionais que teria auferido são inferiores àqueles tributados com base nos extratos bancários, ou seja, tais valores teriam apenas transitado nas contas correntes em face dos mútuos contraídos por conta da difícil situação financeira.

Transferência Entre Contas de Mesma Titularidade. Apresenta cópias de cheques para demonstrar que determinados depósitos bancários tiveram como origem contas da mesma titularidade da empresa.

Das Provas e do Princípio de Verdade Material. Protesta no sentido de que possa produzir novas provas, caso haja necessidade de se complementar a documentação já trazida aos autos, em homenagem ao princípio de verdade material.

Da Impossibilidade de Se Cumular Multa de Ofício com Multa Isolada. Argumenta que a incidência cumulativa da multa de ofício com a multa isolada é vedada pelo ordenamento jurídico, por sancionar duplamente uma única infração (falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL). Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes que ratifica tal entendimento (Ac 1º CC. 192-00.050, Cons. Rel. Sidney Ferro Barros, 2ª Turma Especial, j. 09/09/08; Ac. 1º CC. 101-96.699, Cons. Rel. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, 1ª Turma, j. 17/10/2008; Ac. CSRF. 01-05.503, Cons. Rel. José Clóvis Alves, 1ª Turma, DJ 07/08/2007).

Descabimento dos Juros Moratórios com Base na SELIC. Alega que é ilegítima a aplicação da taxa SELIC para créditos tributários, devendo ser aplicado o disposto no CTN, o qual predica que o limite máximo é o percentual de 1%.

Por sua vez, o despacho de fls. 555 da Agência da Receita Federal em Itapeva-SP informa sobre pedido de desistência parcial do recurso voluntário apresentado (petição de fls. 557/559), vez que a recorrente optou pelo parcelamento especial instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, conforme petição de fls. 971/973.

O Despacho de fl. 599 da Agência da Receita Federal em Itapeva-SP encaminha os presentes autos ao CARF, julgamento do recurso voluntário referente à parte ainda questionada pela contribuinte.

Tendo em vista que o acesso aos extratos bancários da contribuinte foi decorrente de Requisição de Informações Sobre Movimentação Financeira (RMF), e que no Recurso Extraordinário nº 601.314/SP o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral de questão constitucional, relacionada exatamente com a possibilidade de o Fisco obter diretamente das instituições financeiras, sem prévia autorização judicial, dados bancários, esta 3ª Turma Ordinária/1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, na sessão de 08/08/2013, julgou no sentido de determinar, por meio da Resolução nº 1103000.103, o sobrestamento do julgamento, atendendo ao disposto art.62-A, §1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), que determinava à época que deveriam ficar “sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art.543B”.

Enfim, conforme esclarece despacho do CARF do fl. 512, com a edição da Portaria MF nº 545, de 28 de novembro de 2013, foram revogados os §§ 1º e 2º do art. 62-A do RICARF, razão pela qual os presentes autos retornaram para o prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura

O recurso foi interposto tempestivamente e reúne os demais pressupostos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

O procedimento fiscal em debate tratou dos lançamentos de ofício referentes à presunção de omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, do IRPJ (lucro real anual), CSLL, PIS e Cofins. Também foram lançadas as multas isoladas de IRPJ por falta de recolhimento de estimativa.

Na decisão da DRJ/Ribeirão Preto, foi exonerada parte da exigência fiscal, referente aos lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins decorrentes de presunção de omissão de receitas do art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996. Ocorre que precisamente os débitos tributários mantidos pela decisão de primeira instância foram objeto de pedido de desistência da recorrente, em razão do ingresso no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009. A situação é demonstrada no quadro a seguir:

Valores - Principal (R\$)	Lançamento de Ofício - Fiscalização	Exoneração do Acórdão DRJ	Valores Mantidos no Acórdão DRJ	Desistência da Contribuinte	Matéria Devolvida
IRPJ	852.030,99	192.248,67	659.782,32	659.782,32	-
IRPJ - Multa Isolada	639.023,25	309.132,09	329.891,16	0,00	329.891,16
CSLL	315.392,20	69.209,51	246.182,69	246.182,69	-
PIS/Pasep	25.719,50	1.808,26	23.911,24	23.911,24	-
Cofins	143.929,59	23.069,78	120.859,81	120.859,81	-

No que concerne à multa isolada de IRPJ, no valor de R\$329.891,16, há que se analisar a extensão da matéria devolvida.

Explica-se. A multa isolada é calculada aplicando-se o percentual de 50% sobre a estimativa, que, por sua vez, leva em consideração os valores lançados de ofício apurados com base na infração tributária principal. Ou seja, o lançamento de multa isolada de IRPJ-estimativa considera, para a composição de sua base de cálculo, o valor apurado na infração tributária referente à presunção de omissão de receitas disposta no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ocorre que a recorrente desistiu dos lançamentos de ofício referentes à infração tributária principal.

Aparentemente, poder-se-ia entender pela existência de uma “zona cinzenta”, entre *desistência X matéria devolvida*, pelo fato de haver uma repercussão da infração tributária do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 sobre a apuração da multa isolada por estimativa. Nesse contexto, haveria que se avaliar, novamente, em sede recursal, questões de fato e/ou de direito referentes à presunção de omissão de receitas, em razão de a multa isolada por estimativa não ter sido objeto de desistência?

Entendo que não, sob pena de preclusão lógica. A contribuinte, ao aderir ao parcelamento, desistiu de recorrer dos lançamentos de ofício tipificados com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 (art. 78 do Anexo II da Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009). Assim, tanto questões de direito quanto de fato sobre a matéria ficam preclusas, e não consistem em matéria devolvida para este Tribunal.

Assim, remanesce, como único ponto a ser apreciado e matéria devolvida ao CARF, questão de direito arguida pela recorrente referente à concomitância na aplicação da multa de ofício e da multa isolada.

A princípio, cabe esclarecer que a Lei nº. 9.430, de 1996, em sua redação original, deixa claro, na dicção de seu art. 44, § 1º, inciso II, *in fine*, que a multa aplicada em razão do não recolhimento do tributo apurado no regime de estimativa, deve ser exigida isoladamente, mesmo no caso em que a pessoa jurídica, no ano-calendário correspondente, tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Por sua vez, a Lei nº. 11.488, de 2007, que alterou a redação do precitado art. 44 da Lei nº. 9.430/1996, não modificou esta condição. Nesse sentido, observe-se que resta plenamente vinculada a autoridade fiscal, caso verifique divergências de apuração de impostos e contribuições

submetidos ao lucro real anual sob o regime de estimativa, devendo aplicar a multa isolada nos termos do comando legal.

Vale registrar que antes mesmo das modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007, a redação pretérita do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, já trazia previsão da multa isolada incidente sobre a falta de recolhimento da estimativa, sem prejuízo da multa de ofício, como se pode observar a seguir:

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, 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:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

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;

Posteriormente, o art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº. 11.488, de 2007, mantém entendimento de que as hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintos, tanto que tratadas em incisos distintos do art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº. 11.488, de 2007, que não se confundem:

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:

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;"

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.

Nesse sentido, verifica-se que não há ocorrência de concomitância entre a multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais obrigatórias e a multa proporcional, haja vista que se tratam de penalidades distintas, incidentes sobre bases de cálculo igualmente diversas: uma é exigida sobre o tributo ou contribuição apurados ao fim do ano-calendário, juntamente com o principal devido; outra incide isoladamente sobre o recolhimento por estimativa que deixou de ser efetuado.

Apesar de a jurisprudência não ser dominante, encontram-se julgados no CARF que corroboram o entendimento de que são multas de natureza diversa:

(...)CONCOMITÂNCIA DE PENALIDADES NÃO CONFIGURADA. SANÇÕES DE NATUREZA JURÍDICA DIVERSAS E FATOS ECONÔMICOS DE RELEVÂNCIA JURÍDICO TRIBUTÁRIA DIVERSOS.

A sanção pela violação da obrigação de dar, de levar tributos aos cofres públicos, obrigação principal imposta pela lei e configurada pela ocorrência do fato impositivo, não se confunde com a sanção pela inobservância de obrigação de fazer, de antecipar pagamento de tributos por estimativa mensal, obrigação acessória que, caso descumprida, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (1ª SJ, 2ª Turma Especial, Acórdão nº 1802-001.339, de 08/12/12).

(...)MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IRRELEVÂNCIA. CONCOMITÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Inexistente no preceptivo legal óbice ao lançamento da multa pela falta de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas) após o encerramento do período de apuração, há de se manter a exação, descabendo falar, também, em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência. (1ª SJ, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1301-00.931, de 12/06/12).

Tampouco há que se falar no princípio da consunção ou absorção de penas.

Transcrevo as razões do voto proferido no Acórdão nº 1802-001.339, do Conselheiro Nelso Kichel, as quais adoto como fundamento:

O escopo do direito penal tributário é diverso do direito tributário penal. Aquele, trata de crimes e de aplicação de penas de reclusão ou detenção, que implicam privação do jus libertatis do acusado/condenado, por isso, em certos casos, da aplicação do princípio da consunção ou absorção de penas. Já este, trata das infrações administrativo-tributárias cujas penas são pecuniárias, de natureza patrimonial, por descumprimento de obrigação principal e acessória, admitida, em regra, a

cumulatividade dessas penas de naturezas jurídicas diversas, ainda que sobre o mesmo fato, que não é o caso dos autos, como já demonstrado anteriormente.

Logo, incabível cogitar-se de aplicação do princípio da consunção ou absorção de penas no direito tributário penal, sob pena de inviabilização da Administração Tributária.

Entendimento contrário, incentivaria os contribuintes, em regra, a deixar de cumprir a obrigação acessória, caso a respectiva pena fosse absorvida pela infração por descumprimento da obrigação principal. Como o fisco não pode estar em todo lugar ao mesmo tempo, corre-se o risco de decadência do direito de lançar a obrigação principal, pois, não cumprida a obrigação acessória, o fisco não teria conhecimento, em tempo hábil, das infrações perpetradas pelo contribuinte.

Por fim, é irrelevante, se no final do ano-calendário respectivo, houver apuração de prejuízo fiscal ou se já houve pagamento por antecipação em excesso de estimativa mensal, pois acerca dos valores apurados por estimativa mensal e não pagos por antecipação, incide sim a multa isolada, justamente, pela quebra do dever legal de fazer a antecipação do pagamento (violação de obrigação acessória) converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Assim, considerando a natureza diversa entre as duas espécies de multa, mostram-se cabíveis as imputações da multa de ofício, sobre o valor principal do imposto, e da multa isolada, aplicada aos valores apurados pelo regime de estimativa cujos pagamentos mensais não foram efetuados.

Enfim, quanto ao protesto referente à cobrança de juros moratórios com base na taxa SELIC, há que se esclarecer se trata de matéria prevista em lei e sumulada pelo CARF:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Diante do exposto, voto no sentido de **negar** provimento ao recurso voluntário, na parte que foi devolvida para este Tribunal.

Assinatura Digital

André Mendes de Moura

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida vênia, discordo do voto do Ilustre Relator tão somente no que se refere à multa por estimativas mensais.

À ocasião da ocorrência dos fatos geradores em discussão nestes autos (2002), a Lei n. 9.430 tratava da imposição de multa sobre estimativas mensais da forma seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, 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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007) (...)

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora; (...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007) (...)

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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

Como se verifica da disposição acima reproduzida, autorizava-se a exigência da multa de forma isolada sobre as estimativas mensais mesmo na hipótese de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativo para a CSLL. O dispositivo legal não tratava expressamente da imposição concomitante da multa sobre estimativas mensais com a multa de ofício, na hipótese de apuração de lucro ao final do período de apuração.

A esse respeito, a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entendeu que não seria possível tal cobrança concomitante de multa sobre as estimativas mensais caso houvesse a imposição de multa de ofício, como nos julgamentos cujos acórdãos transcrevemos a seguir:

*“Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003*

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA . Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (Acórdão nº CSRF 401-05838). Compartilho deste entendimento, afinal, se a Receita Federal do Brasil penaliza o contribuinte pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre determinados eventos, não pode também impor a multa isolada sobre os mesmos eventos. A identificação do fato gerador da penalidade (falta de recolhimento do imposto ao final do exercício) só pode dar origem a uma imputação de penalidade. A conduta consistente na falta de recolhimento das estimativas mensais, nesse sentido, é consumida pela conduta principal da falta de recolhimento daqueles tributos.” (CSRF, ACÓRDÃO 9101-000.987 em 23/01/2013, Processo n. 10510.000537/2005-96, Data da publicação: 23.01.2013)

*“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003*

DECADÊNCIA - Nos tributos lançados originalmente por homologação o prazo decadencial é de 5 (cinco) anos contados do fato gerador (art. 150 do CTN).

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA . É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração de inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

Recurso Especial do Procurador Negado”. (CSRF, 1ª. Câmara, Processo 13603.01194/2005-36, acórdão 9101-00.504, Publicação: 26.01.2010)

“MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA A multa isolada tem natureza tributária e, portanto, está relacionada ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando o

lucro real é apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada sobre base estimada quando é apurado prejuízo fiscal ao final do exercício.” (CSRF, acórdão 9101-00.531, Primeira Turma, Processo nº 10680.015088/2004-48, Data de publicação: 11/03/2010)

A alteração da Lei. 9.430, pela Lei n. 11.488, de 2007, reduziu o percentual de multa a ser exigida isoladamente para 50%, além de prever expressamente a sua exigência também na hipótese em que seja “apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física”, conforme inciso II, alínea “a” incluída no artigo 44, verbis:

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

Ocorre que a jurisprudência deste Conselho Administrativo Fiscal ainda é pela impossibilidade de exigência concomitante da multa isolada (sobre estimativas mensais) com a multa de ofício na hipótese de apuração de lucro ao final do exercício, especialmente no que concerne aos fatos ocorridos anteriormente à alteração da Lei m. 9.430, pela Lei n. 11.488. Nesse sentido, colaciono ementa de acórdão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2006

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA, COM BASE NA FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL POR ESTIMATIVA . INADMISSIBILIDADE. CARACTERIZAÇÃO DE INDEVIDO BIS IN IDEM. Não se admite, sob pena de se configurar dupla punição por um mesmo fato, a aplicação concomitante da multa de ofício, pela falta de recolhimento da CSLL, e da multa isolada, pela ausência de pagamento da CSLL sobre a base estimada.” (CSRF, Acórdão 9101-001.519 em 24/01/ 2013, Processo n. 10665.720406/2006-46, Relatora Susy Gomes Hoffman, Data da publicação: 24.01.2013)

Nestes autos, há exigência de multa isolada por estimativas mensais concomitantemente à exigência de multa de ofício no que concerne ao ano calendário de 2002, como também houve lançamento de multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre os mesmos fatos geradores. Diante disso, a conduta relacionada às estimativas mensais do ano calendário de 2002 foi consumida pela conduta atribuída ao contribuinte ao final do período, consistente na falta de recolhimento do Imposto sobre a Renda. Na mesma medida, a punição que poderia se entender aplicável à falta de estimativas mensais foi consumida pela punição aplicada à falta de recolhimento dos tributos ao final do ano calendário, consistente na multa de ofício. Por tais razões, afasto a cobrança de multa sobre as estimativas quanto ao ano calendário de 2002.

Pelas razões expostas, com a devida vênia, divirjo do voto do relator para cancelar a multa isolada quanto às estimativas mensais, diante da concomitância com a multa de ofício imposta à contribuinte.

Assinatura Digital

Cristiane Silva Costa - Redatora designada.