



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720217/2015-19
ACÓRDÃO	1002-003.602 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ADKL ZELLER ELETRO SISTEMAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

É cabível a aplicação de multa isolada, decorrente da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL calculados sobre bases estimadas mensais, concomitantemente com multa de ofício, referente ao tributo devido e não pago ao final do período de apuração anual, uma vez tratarem de hipóteses punitivas distintas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidas as conselheiras Miriam Costa Faccin e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Ricardo Pezzuto Rufino, Miriam Costa Faccin, Luís Ângelo Carneiro Baptista e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento da Impugnação, transcrevo e adoto parcialmente o relatório produzido pela DRJ/10, complementando-o ao final.

Tratam os autos de lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada, consubstanciado no auto de infração às fls. 111 a 116, mais Termo de Verificação Fiscal às folhas 117 a 120, referente ao ano-calendário 2011, com crédito tributário total de R\$ 154.810,91:

(...)

2. A fiscalização inicia afirmando que no ano 2011 a contribuinte apresentou DIPJ com apuração do IRPJ pelo lucro real anual, tendo auferido prejuízo no valor de R\$ 721.086,27. A empresa fiscalizada incidiu no seguinte critério de seleção: Multa por falta de antecipação (estimativa) do IRPJ e CSLL.

3. A fiscalização relata que no Termo de Intimação de 25/03/2014 foram solicitados:

4. No Termo datado de 28/04/2014, a fiscalização solicitou:

(...)

6. Cientificada a contribuinte do auto de infração em 25/11/2015 conforme fl. 120, em 22/12/2015 a contribuinte apresenta sua impugnação (fls. 368 a 375), onde argumenta o que se segue:

7. Inicia a contribuinte sua impugnação alegando a tempestividade da mesma.

8. Em seguida, faz um breve resumo dos fatos e afirma que há conexão entre o presente processo e o processo nº 10872.720218/2015-63. No processo mencionado, segunda a contribuinte, a fiscalização pretende cobrar débitos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora, em função da glosa de despesas no ano 2011, que resultou em saldo de tributos a pagar ao final do exercício.

9. Assim, as questões de ambos os processos são conexas pois versam sobre a apuração de IRPJ e CSLL no mesmo exercício. Por isso, os processos devem ser julgados em conjunto.

Súmula do CARF nº 105 – Impossibilidade de imposição de multa isolada no caso concreto

10. Argumenta a contribuinte:

(...)

11. Afirma também que a questão é pacificada administrativamente, conforme Súmula do CARF nº 105:

Súmula CARF nº 105

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

12. Cita a contribuinte o acórdão nº 9101-001,261 do CARF. O acórdão, conforme relato da contribuinte, explica que encerrado o ano-calendário e apurado o tributo devido, desaparece a base impositiva da multa isolada, qual seja, as estimativas não recolhidas. E continua:

(...)

13. Requer então que seja julgado improcedente o presente auto de infração, em vista da impossibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa isolada, conforma Súmula do CARF nº 105, já citada.

A Impugnação foi julgada procedente em parte pela DRJ/04, conforme acórdão n. **104-005.175**, de 21 de maio de 2021 (e-fl. 378), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

É cabível a aplicação de multa isolada, decorrente da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL calculados sobre bases estimadas mensais, concomitantemente com multa de ofício, referente ao tributo devido e não pago ao final do período de apuração anual, uma vez tratarem de hipóteses punitivas distintas.

Irresignado, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário de e-fls. 392, no qual repisa os fundamentos já apresentados em sede de impugnação, acrescentando outros, reproduzidos resumidamente na sequência:

(...)

20. Tributo e multa, por sua vez, não se confundem. Apesar de ambos se constituírem de prestações pecuniárias compulsórias instituídas em lei, o primeiro pressupõe a realização de um fato lícito, enquanto o segundo tem por causa a realização de um fato ilícito, o descumprimento de um dever legal, conforme leciona o artigo 3º, do Código Tributário Nacional.

21. Em homenagem ao seu caráter penal, a multa possui como justificativa a necessidade do Estado em punir a prática de infrações, reparar prejuízos causados ao erário e promover a educação e cultura fiscal dos infratores (Caráter punitivo e ressocializador das penas no Direito Penal Brasileiro).

22. A despeito das multas tributárias não terem natureza jurídica de tributos, mas de penas, a instituição e aplicação destas por infrações tributárias devem observar os princípios implícitos e explícitos adstritos às penas (Direito Penal) e à tributação (Direito Tributário), sob pena de violação a direitos e garantias fundamentais pela via oblíqua da imposição de penalidades tributárias.

23. Nesse contexto, sendo uma sanção mista, a multa fiscal deve agregar a função indenizatória, porém, nunca a abrigar com exclusividade, sendo indissociável de sua natureza a característica de punição e deixando em segundo plano seu cunho indenizatório.

24. Justamente por isso, ainda que não fosse o caso de aplicação da súmula nº 150 do CARF, o que admitisse por mero amor ao debate, devemos analisar o caso concreto sob a luz do princípio da consunção do direito penal que é perfeitamente aplicável às multas tributárias em virtude da sua característica basilar de pena.

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

26. Segundo as lições do renomado doutrinador Cezar Roberto Bitencourt:

Pelo princípio da consunção ou da absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime, ou seja, há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta. Nesse sentido, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano.

(BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal: parte geral. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.)

27. Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob forma estimada, a multa de ofício deverá absorver a multa isolada, em homenagem ao princípio da consunção. Em outras palavras, a infração mais grave deverá consumir aquela de menor abrangência.

Ao final, requer o provimento do recurso e o cancelamento da presente autuação, em homenagem ao princípio da consunção e jurisprudência pacífica do CARF e do STJ.

É o relatório do necessário.

VOTO

Conselheiro Aílton Neves da Silva, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Mérito

O recurso refere-se ao lançamento de ofício da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativa a fatos ocorridos no ano calendário 2011, posto que a multa de ofício de 2010 foi cancelada pela decisão recorrida.

O assunto não comporta maiores digressões, eis que se encontra sumulado no âmbito do CARF:

Súmula CARF nº 178

inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O Recorrente defende a exclusão da multa isolada em razão de não ser possível a aplicação concomitante com a multa de ofício face a existência da Súmula CARF nº 105:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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

No entanto, como bem apontado pelo acórdão recorrido, referida súmula restringe-se aos períodos de apuração ocorridos até o ano de 2007, quando a legislação em questão foi modificada pela Lei nº 11.488/07.

Assim, tendo em vista que o lançamento refere-se a ano-calendário posterior, descabe a aplicação da Súmula.

Em relação às decisões administrativa e judicial mencionadas no recurso, cumpre ressaltar que não tem elas aplicação ao presente caso face a ausência de base legal que lhes atribua eficácia normativa de que cuida o art. 100, inciso II, do CTN¹, motivo por que seus efeitos estão estritamente vinculados às partes envolvidas naquele litígio, não sendo passíveis de extensão a esta lide administrativa.

Logo, legítima a autuação.

Considerando o exposto, e diante do fato de que o Recorrente apenas repisa os argumentos oferecidos na Impugnação, já enfrentados pela decisão recorrida, decido mantê-la pelos seus próprios fundamentos, valendo-me da autorização prevista no parágrafo 12 do art. 114

¹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023 (RICARF), pedindo vênia para reproduzi-los na sequência.

16. De início, cabe esclarecer que a súmula 105 do CARF não vincula o colegiado administrativo de primeira instância, vez que não lhe foi atribuído caráter vinculante por portaria do Ministro da Economia.

17. Além disso, em contraposição ao comando dessa súmula, a recente e consolidada jurisprudência da CSRF a respeito do assunto é no sentido da possibilidade de lançamento concomitante da multa isolada e da multa proporcional:

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO .

A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (Acórdão nº 9101002.433 Sessão de 20 de setembro de 2016).

IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 9101003.353 Sessão de 17 de janeiro de 2018).

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento de estimativas mensais por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa isolada, independentemente do resultado apurado pela empresa no período. A aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais não fica prejudicada pelo fato de não haver ou não remanescer tributo a ser exigido em relação ao ajuste anual dos períodos autuados.

(Acórdão nº 9101-004.197 - Sessão de 09 de janeiro de 2018)

18. Isto porque é entendimento consolidado na CSRF que a Súmula CARF nº 105, que vincula aquele órgão e o Carf, somente tem aplicação a fatos geradores anteriores ao ano 2007, haja vista que foi sedimentada em precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

19. Vejam-se a ementa e voto do Acórdão nº 9101-004.109, de 10/04/2019:

AC nº 9101-004.109, de 10/04/2019

Ementa

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. ANO- CALENDÁRIO 2007. SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base

presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007. (grifou-se)

Voto

No caso da multa isolada sobre as estimativas de CSLL dos anos calendário de 2004, 2005 e 2006, impõe-se a aplicação da Súmula CARF nº 105, acima transcrita, que representa comando ao qual se vincula este Colegiado, para cancelar o lançamento.

Destaca-se que, a partir de 2007, contudo, houve alteração no comando original do art. 44 da Lei nº 9.430/96, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488, 15 de junho de 2007, fruto da conversão da Medida Provisória nº 351, de janeiro de 2007.

Penso que a alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula CARF nº 105, que conferiu, à luz do art. 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte. (Grifou-se)

20. Há que se considerar que, ainda que se este colegiado estivesse vinculado à disposição da referida súmula (o que não é o caso, como dito), no caso concreto esta não se aplicaria, vez que os fatos geradores da multa são posteriores à alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, procedida pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

21. Dessa forma, o motivo determinante para cada penalidade é diverso, conforme se extrai dos incisos I e II, “b”, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 96:

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)

(...)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

22. Consoante o previsto no art. 44, II, “b”, acima reproduzido, o sujeito passivo que deixar de recolher o IRPJ e CSLL devidos por estimativa estará sujeito, no caso de lançamento de ofício, à multa isolada de 50% sobre o montante não recolhido, ainda que venha a ser apurado prejuízo fiscal ao final do período de apuração.

23. Assim, se a penalidade em tela é aplicável mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração, claro está que essa multa é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final do ano-base, mas sim pela falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal, previsto no art. 6º, c/c art. 2º, da Lei nº 9.430/96.

Nesse quadro, é de se negar provimento ao recurso.

Dispositivo

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva