



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10882.721046/2011-01
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.251 – 1ª Turma
Sessão de 2 de março de 2016
Matéria MULTA ISOLADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CECIL S/A - LAMINAÇÃO DE METAIS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. BASE DE CÁLCULO.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, preceitua que a multa isolada deve ser calculada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, materialidade que não se confunde com a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. CUMULATIVIDADE.

Em face da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, é cabível a exigência cumulativa da multa de ofício sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, não recolhida, e da multa isolada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, não efetuado, relativamente aos anos-calendário a partir de sua vigência.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer, por unanimidade, o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado Digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Relator

EDITADO EM: 23/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO.

Relatório

Por bem descrever os fatos, transcrevo a parte inicial da decisão recorrida:

CECIL S/A LAMINAÇÃO DE METAIS recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de autos de infração relativos a exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (fls. 38/47) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 51/60), bem como de multas isoladas (50%) por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL durante o ano-calendário de 2008, lavrados em 26/04/2011, contra a contribuinte em epígrafe, em decorrência do procedimento de fiscalização autorizado pelo RPF nº 0811300.2011.000988, que detectou irregularidades na apuração de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2008.

Conforme DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO às fls. 02/03, foi formalizada a exigência no total de R\$ 17.026.451,28, já incluídos o principal, a multa de ofício e os juros de mora calculados até a data da lavratura, assim discriminada:

(...)

O trabalho fiscal encontra-se sintetizado nos TERMOS DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 35/37 e 48/50, cujos teores adiante são reproduzidos:

TERMO DE VERIFICAÇÃO IRPJ

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, durante o procedimento fiscal determinado no Registro de Procedimento Fiscal contra a empresa CECIL S/A. (...), apurei divergências à legislação do Imposto de Renda da

Pessoa Jurídica, relativas ao período-base de 2008, adiante detalhadas.

1. DESCRIÇÃO DOS FATOS

Inicialmente cumpre informar que o presente Termo de Verificação vai se ater especificamente ao tributo IRPJ.

O presente Procedimento Fiscal é decorrente do procedimento de REVISÃO DE DECLARAÇÃO do ano-calendário de 2008, amparado pelo RPF nº 0811300.2011.00098-8, tendo sido apurado o que segue:

A CECIL foi intimada em 21/02/2011, tomou ciência em 24/02/2011, conforme Aviso de Recebimento - AR, mas não atendeu no prazo concedido. Foi então reintimada em 15/03/2011, tomou ciência em 18/03/2011, mas também não se pronunciou, até a presente data.

Assim informa o artigo 71 da Medida Provisória nº 2.158/2001:

Art. 71. O art. 19 da Lei 3.470, de 28 de novembro de 1958, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 19. O processo de lançamento de ofício será iniciado pela intimação ao sujeito passivo para, no prazo de vinte dias, apresentar as informações e documentos necessários ao procedimento fiscal, ou efetuar o recolhimento do crédito tributário constituído.

§ 1º Nas situações em que as informações e documentos solicitados digam respeito a fatos que devam estar registradas na escrituração contábil ou fiscal do sujeito passivo, ou em declarações apresentadas à administração tributária, o prazo a que se refere o caput será de cinco dias úteis.”

A intimação e Reintimação feitas à CECIL, referem-se à divergência de informações lançadas em sua DIPJ/2009, relativas ao ano-calendário de 2008, em comparação com os valores informados em DCTF e recolhimentos, cujo prazo de atendimento é de cinco (5) dias úteis, conforme § 1º do artigo 71 da MP nº 2.158/2001. A CECIL foi intimada e não atendeu no prazo dado. Foi reintimada e não atendeu até a data de emissão deste relatório.

Desta forma, tendo em vista a falta de interesse por parte da CECIL, o trabalho será efetuado com base nos dados disponíveis, constantes dos sistemas da Receita Federal do Brasil.

2. DA ANÁLISE

A presente Revisão de Declaração se originou das divergências constatadas entre os valores de IRPJ a Pagar, do ano-calendário de 2008, informados em sua DIPJ/2009 versus valores informados em DCTF e recolhimentos efetuados, conforme a seguir descrito:

(...)

1) Os valores informados em DIPJ, na Ficha 11 - CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA MENSAL POR ESTIMATIVA, estão

superiores aos informados em DCTF ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos, conforme tabela abaixo:

(...)

2) O valor informado em DIPJ, na Ficha 12A - CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE O LUCRO REAL, está superior ao informado em DCTF ou superior aos valores recolhidos aos cofres públicos, conforme tabela abaixo:

(...)

Como a CECIL não se manifestou, conclui-se que as diferenças apontadas são devidas. Dessa forma, cabe o lançamento, para o ano-calendário de 2008, dos seguintes montantes:

1) R\$ 2.547.232,90, relativo à Multa Isolada pela insuficiência de recolhimento do IRPJ Estimativa a Pagar, do ano-calendário de 2008, conforme quadro demonstrativo abaixo:

(...)

3. DO ENCERRAMENTO

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em duas vias de igual teor e forma, ficando uma delas em poder do representante legal do contribuinte.

TERMO DE VERIFICAÇÃO CSLL

Inicialmente cumpre informar que o presente Termo de Verificação vai se ater especificamente ao tributo CSLL.

O presente Procedimento Fiscal é decorrente do procedimento de REVISÃO DE DECLARAÇÃO, do ano-calendário de 2008, amparado pelo RPF nº 0811300.2011.00098-8, tendo sido apurado o que segue:

A CECIL foi intimada em 21/02/2011, tomou ciência em 24/02/2011, conforme Aviso de Recebimento - AR, mas não atendeu no prazo concedido. Foi então reintimada em 15/03/2011, tomou ciência em 18/03/2011, mas também não se pronunciou, até a presente data.

Assim informa o artigo 71 da Medida Provisória nº 2.158/2001:

(...)

A intimação e Reintimação feitas à CECIL, referem-se à divergência de informações lançadas em sua DIPJ/2009, relativas ao ano-calendário de 2008, em comparação com os valores informados em DCTF e recolhimentos, cujo prazo de atendimento é de cinco (5) dias úteis, conforme § 1º do artigo 71 da MP nº 2.158/2001. A CECIL foi intimada e não atendeu no prazo dado. Foi reintimada e não atendeu até a data de emissão deste relatório.

Desta forma, tendo em vista a falta de interesse por parte da CECIL, o trabalho será efetuado com base nos dados disponíveis, constantes dos sistemas da Receita Federal do Brasil.

2. DA ANÁLISE

(...)

Os valores informados em DIPJ, na Ficha 16 - CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO MENSAL POR ESTIMATIVA, estão superiores aos informados em DCTF ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos, conforme tabela abaixo:

(...)

2) O valor informado em DIPJ, na Ficha 17 - CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, está superior ao informado em DCTF ou superior aos valores recolhidos aos cofres públicos, conforme tabela a seguir descrita:

(...)

Como a CECIL não se manifestou, conclui-se que as diferenças apontadas são devidas. Dessa forma, cabe o lançamento, para o ano-calendário de 2008, dos seguintes montantes:

1) R\$ 921.323,87, relativo à Multa Isolada pela insuficiência de recolhimento da CSLL Estimativa a Pagar, do ano-calendário de 2008, conforme quadro demonstrativo abaixo:

(...)

2) R\$ 1.842.647,68, relativo à insuficiência de recolhimento da CSLL Quota de Ajuste a Pagar, do ano-calendário de 2008, conforme quadro demonstrativo abaixo:

(...)

3. DO ENCERRAMENTO

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em duas vias de igual teor e forma, ficando uma delas em poder do representante legal do contribuinte.

Inconformada com as exigências fiscais das quais tomou ciência pessoal em 04/05/2011, a interessada interpôs, em 03/06/2011, a impugnação de fls. 63/65, acompanhada dos documentos de fls. 66/113, na qual apresenta os seguintes argumentos de fato e de direito, a seguir reproduzidos.

I. PRELIMINAR

Não se pode acatar que a empresa é devedora dos tributos supra descritos, posto que fez adesão ao 'programa' de parcelamento da Lei 11.941/2009 no dia 27/11/2009, sendo optante da modalidade de parcelamento da "totalidade dos débitos" e encontra-se em dia com o recolhimento das parcelas até a presente data.

Nota-se que a adesão ocorreu em 27/11/2009, portanto, anterior ao início da verificação fiscal, origem do Auto de Infração, que ocorreu em 21/02/2011.

II. MÉRITO

Para os argumentos apresentados no item II.1, a empresa apresenta como prova os seguintes documentos:

-Recibos – nº 00069499893431745920 (RFB) e nº 00080499893431745970 (PGFN) - do Pedido de Parcelamento

da Lei 11.941, de 27/05/2009, acompanhados do deferimento da RFB e da PGFN

-Recibo - nº 00089499893431745959 - da Declaração de Inclusão da totalidade dos débitos no parcelamento da Lei 11.941/2009

-Relatório de Acompanhamento de pedidos, onde consta todos os recolhimentos feitos desde a época da adesão 11/2009 até 05/2011, sem interrupções.

Quanto à multa isolada aplicada, não faz-se devida, visto que o débito já estava sendo recolhido por parcelamento, e buscando respaldo nos vários acórdãos emitidos pelo Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais do MF, dois dos quais a seguir transcrevemos:

(...)

III. CONCLUSÃO

À vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a impugnante seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

A decisão recorrida está assim ementada:

IRPJ. CSLL. ESTIMATIVAS. AJUSTE. DIFERENÇA ENTRE VALORES INFORMADOS EM DIPJ E AQUELES CONFESSADOS EM DCTF/RECOLHIDOS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Constatada diferença entre os valores apurados em DIPJ e aqueles confessados em DCTF e ausente prova de recolhimento, mantêm-se as exigências dos valores constituídos de ofício com os acréscimos decorrentes (multa proporcional de 75%, juros de mora e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa), acerca das quais nada opôs a impugnante, alegando tão-somente a inclusão dos débitos em parcelamento - circunstância não confirmada.

PARCELAMENTO. LEI 11.941/2009. DÉBITOS FISCAIS NÃO CONFESSADOS. INCLUSÃO.

Somente por meio da tempestiva confissão, mediante apresentação de DCTF retificadoras para as pessoas jurídicas obrigadas a entregar DCTF, podiam ser incluídos, no referido programa, os débitos não previamente confessados ou constituídos. Não apresentados tais documentos, além de comprovada a não inserção dos débitos em questão na consolidação levada a efeito, resta infirmada a alegação de parcelamento no âmbito da Lei 11.941/2009.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento, nos seguintes termos (verbis):

I - Os Fatos

Em procedimento de revisão de declaração do ano-calendário de 2008, apurou a falta de recolhimento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica no montante de R\$ 5.094.465,77 (Cinco milhões, noventa e quatro mil, quatrocentos e sessenta e cinco reais e setenta e sete centavos) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no montante de R\$ 1.842.647,68 (Um milhão, oitocentos e quarenta e dois mil, seiscentos e quarenta e sete reais e sessenta e oito centavos), valores declarados na DIPJ 2009 - Ano Base 2008

II - O Direito

II.1 - PRELIMINAR

Não se pode acatar que a empresa é devedora dos tributos supra descritos, posto que, fez adesão ao programa de parcelamento da Lei 11.941/2009 no dia 27/11/2009, sendo optante da modalidade de parcelamento da totalidade de débitos e encontrando-se em dia com o recolhimento das parcelas até a presente data.

Nota-se que a adesão ocorreu em 27/11/2009, portanto, anterior ao início da verificação fiscal, origem do Auto de Infração, que ocorreu em 21/02/2011.

Além do que os débitos foram reconhecidos através da DIPJ 2009 – ano-base 2008, apresentada anteriormente ao parcelamento citado.

Quanto à multa isolada, usufruímos de diversos acórdãos do CONSELHO DE CONTRIBUINTES, para oposição à sua aplicabilidade neste autos.

II. 2 MÉRITO

Para os argumentos apresentados no item II.1, a empresa apresentou como prova, em sua impugnação protocolada em 27/06/2011, os seguintes documentos:

Quanto aos débitos de IRPJ E CSLL:

Feita a apresentação, na impugnação datada de 27/09/2001, dos Recibos - nº 00069499893431745920 (RFB) e nº 00089499893431745970 (PGFN) - do Pedido de Parcelamento da Lei 11.941, de 27/05/2009, acompanhados do deferimento da RFB e da PGFN, recibo - nº 00089499893431745959 - da Declaração de Inclusão da totalidade dos débitos no parcelamento da Lei 11.941/2009, Relatório de Acompanhamento consta todos os recolhimentos feitos desde a época da adesão 11/2009 até 05/2011, sem interrupções, e tendo como prova de reconhecimento do débito a entrega da DIPJ à época. Dessa forma, estando dentro do período abrangido pela Lei 11941/09, a empresa entende que os débitos objetos do auto já encontravam-se abarcados pelo parcelamento.

O respaldo dá-se porque a formalização do crédito tributário, ou seja, a representação documental de que o crédito existe em determinado montante, perante um certo contribuinte ciente da sua obrigação, pode-se dar de várias maneiras, não estando, de modo algum, restrita ao lançamento por parte da autoridade.

A formalização (documentação) é feita pelo contribuinte, cumprindo suas obrigações acessórias de apurar e declarar os tributos devidos (e.g., declaração de rendimentos (DIPJ), DCTF, GFIP), ou pelo Fisco através da lavratura de auto de lançamento, auto de infração ou notificação fiscal de lançamento de débito (o nome é irrelevante, importa é que se cuida do ato da autoridade através do qual verifica que o fato gerador e a infração ocorrem, calcula o tributo e a penalidade e notifica o contribuinte para pagar). Até mesmo por ato Judicial, nas ações trabalhistas, é formalizado o crédito relativo a contribuições previdenciárias. O CTN não regula claramente a formalização do crédito através de declaração ou de confissão do contribuinte. Refere, apenas, a obrigação do contribuinte, nos chamados lançamentos por homologação regidos pelo art. 150, de apurar o montante devido e efetuar o pagamento por sua própria iniciativa, sem qualquer exame prévio pela autoridade administrativa. Mas não cuida, propriamente, dos efeitos das declarações prestadas pelo contribuinte. Trata, apenas e exclusivamente, da formalização do crédito tributário através de ato da autoridade em seu art. 142, ou seja, por lançamento.

Isso poderia levar ao entendimento equivocado de que, dispondo o CTN sobre as normas gerais de Direito Tributário em nível de lei complementar, e disciplinando apenas o lançamento de ofício, fosse esta a única modalidade de formalização do crédito tributário, de modo que as outras seriam inválidas, irregulares, sem sustentação.

Em verdade, o lançamento de ofício, relativamente aos tributos para os quais a lei prevê a obrigação do contribuinte de apurar e pagar, assume caráter tão-somente supletivo. Age, o Fisco, quando o contribuinte não o faz, ou não o faz satisfatoriamente, deixando não apenas de efetuar o pagamento do montante devido, como de depositá-lo ou de declará-lo ao Fisco.

Quando o contribuinte, embora não efetuando o pagamento, reconhece formalmente o débito, ainda que com ele não concorde, através de declarações (obrigações acessórias), confissões (e.g. pela obtenção de parcelamentos), ou mesmo da realização de depósito suspensivo da exigibilidade, resta dispensado o lançamento, pois tudo o que o ato de lançamento parte da autoridade apuraria já resta formalizado e reconhecido pelo contribuinte.

(...)

Quanto a multa isolada aplicada:

Destarte, a nosso ver, não há como prevalecer o entendimento contido no “decisum” em destaque, pelos motivos abaixo elencados.

A multa isolada em comento encontra-se regulamentada no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, verbis:

(...)

Da interpretação literal da norma instituidora da penalidade isolada, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a

multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo sujeito passivo, ao final do ano-calendário.

Fica evidente, portanto, a identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias: no critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo); o critério material, por sua vez está centrado no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

(...)

Ora, se a quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo, não há dúvida de que o mesmo tratamento deve ser adotado em relação à aplicação das penalidades, devendo prevalecer a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Outrossim, não se pode perder de vista que a conduta meio de deixar de recolher antecipadamente o tributo se exaure com o não recolhimento do tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida ao final do exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte. Consequentemente, a penalidade relativa a essa conduta meio também é absorvida pela penalidade vinculada à obrigação principal. Trata-se do fenômeno jurídico conhecido como consunção, de aplicação recorrente no direito penal, cuja adoção na esfera administrativa tributária foi referendada pela CSRF, conforme o seguinte precedente:

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. (CSRF/ 1ª Turma / Acórdão nº 01-05.838, sessão de 15 de abril de 2008)

Ademais, o cálculo das multas aplicadas de forma isolada não pode ter como base os montantes utilizados pela fiscalização no cálculo dos tributos devidos, o que é incabível nos termos da seguinte decisão administrativa, que bem representa um dos fundamentos que afastavam a concomitância das multas:

(...)

Não fosse todo o exposto, impende ainda ressaltar que a legislação que prescreve as multas isolada e de ofício não

determina expressamente que deve haver concomitância, não cabendo ao intérprete, portanto, estender seu alcance de forma a pretender legitimar a dupla penalização pelo mesmo fato.

Por essas razões, entendemos que não há como prosperar a tese representada pelo Acórdão objeto desse destaque mensal, cabendo à Câmara Superior a palavra final sobre a questão no âmbito administrativo.

(...)

Além da argumentação acima pela não aplicação da multa isolada no caso, o débito, no que concerne às considerações quanto à opção de parcelamento na totalidade dos débitos, já estava sendo recolhido em parcelas.

III - A CONCLUSÃO

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

O Colegiado proferiu acórdão cuja ementa transcrevo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

PARCELAMENTO. LEI 11.941/2009. DÉBITOS FISCAIS NÃO CONFESSADOS. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO.

Somente por meio da tempestiva confissão mediante apresentação de DCTF retificadoras para as pessoas jurídicas obrigadas a entregar DCTF, podiam ser incluídos, no referido programa, os débitos não previamente confessados ou constituídos. Não apresentados tais documentos, além de comprovada a não inserção dos débitos em questão na consolidação levada a efeito, resta infirmada a alegação de parcelamento no âmbito da Lei 11.941/2009.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A Fazenda Nacional, após ter os seus embargos de declaração rejeitados, apresentou recurso especial alegando divergência jurisprudencial relativamente à cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício, a partir do ano-calendário de 2007.

O recurso foi admitido pelo presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Relator

O recurso é tempestivo, entendo que a divergência restou comprovada e, por isso, conheço do especial.

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à exigência concomitante da multa de ofício por falta ou insuficiência de recolhimento de saldo anual a pagar e da multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais apuradas, relativamente aos anos-calendário a partir de 2007.

Sopesados os argumentos da decisão recorrida e aqueles expostos pelas partes, passo a expor meu entendimento sobre a matéria.

De início, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, como segue (grifei):

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.

Como bem ressaltado no voto condutor da decisão recorrida, citando o Acórdão nº CSRF/01-05.552, de 2006, decorre aquela Súmula do seguinte raciocínio lógico (e-fls. 235, destaquei):

Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

Com efeito, a redação inicial do art. 44, *caput*, da Lei nº 9.430, de 1996, determinava a aplicação, tanto da multa de ofício quanto da multa isolada, “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”, como segue (sublinhei):

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

[...].

Porém, com a edição da Lei nº 11.488, de 2007, dando-lhe nova redação, referido preceito legal passou a ter a seguinte dicção:

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

[...].

Note-se que, com essa nova redação, não mais são identificadas, no *caput* do artigo, as bases de cálculo — então comuns — de cada uma daquelas penalidades, às quais (bases de cálculo), por decorrência, devem ser agora extraídas dos respectivos incisos (grifei):

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;

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada - de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos

novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim - se fosse esse o caso, - que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito.

Por conseguinte, não há que se falar - como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário - em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela.

Em face, pois, da modificação legislativa efetuada, não procedem, também, as demais alegações do sujeito passivo, alinhavadas por ocasião de seu recurso voluntário, a saber: de “absorção”, de “exaurimento”, de “consunção”, de “conduta meio”, de “etapa preparatória”, de “meio de execução”, de “bem jurídico mais importante”, de “bem jurídico de relevância secundária”, de “dupla penalização pelo mesmo fato”, etc., etc.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão