



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

Processo n° 10935.721604/2011-67
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-003.832 – 1ª Turma**
Sessão de 02 de outubro de 2018
Matéria IRPJ - MULTA ISOLADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado USINA DE BENEFICIAMENTO DE LEITE LATCO

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSIS DO IRPJ E DA CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto, que não conheceu. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), e Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata o processo dos autos de infração relativos aos anos-calendário 2008 e 2009, na sistemática do lucro real anual com estimativas mensais apuradas com base em Balanço ou Balancete de Suspensão/Redução, conforme opção do contribuinte, cujas infrações transcrevemos abaixo:

a. Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ no valor de R\$ 3.203.437,09, e Multas isoladas pela falta de recolhimento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ sobre a base de cálculo mensal apurada, no valor de R\$ 2.071.612,04, págs. 863/871:

i. IRPJ exigido devido à insuficiência de recolhimento/declaração, apurada pelo confronto entre as Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ e Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF; fato gerador em 31/12/2008; base legal no art. 841, I, II e IV do Regulamento do Imposto de Renda - RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999); multa de ofício de 75%;

ii. Multas isoladas com fatos geradores mensais de 28/02/2008 a 31/08/2008, 31/10/2008 a 31/12/2008, 30/04/2009 a 31/08/2009; base legal nos arts. 222 e 843 do RIR de 1999; art. 44, II “b” da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007;

b. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL no valor de R\$ 1.161.877,35 e Multas isoladas pela falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL sobre a base de cálculo mensal apurada, no valor de R\$ 752.980,34, págs. 873/881:

i. CSLL exigido devido à insuficiência de recolhimento/declaração, apurada pelo confronto entre as DIPJ e as DCTF; fato gerador em 31/12/2008; base legal no art. 841, I, II e IV do Regulamento do Imposto de Renda - RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999); multa de ofício de 75%;

ii. Multas isoladas com fatos geradores mensais, de 28/02/2008 a 31/08/2008, 31/10/2008 a 31/12/2008, 30/04/2009 a 31/08/2009; base legal nos arts. 222 e 843 do RIR de 1999; art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Às págs. 883/884, no Termo de Verificação Fiscal - TVF, estão descritos os procedimentos de fiscalização e a autuação; à pág. 861, Demonstrativo de Cálculo de Falta de Declaração e Recolhimento de IRPJ e CSLL; à pág. 862, Demonstrativo de Cálculo da Multa Devida por Falta de Recolhimento de IRPJ e CSLL - Estimativa.

Às págs. 886/887, Representação Fiscal - DCTF Entregue Extemporaneamente.

A Contribuinte apresentou Impugnação administrativa (e-fls. 889 a 926), que foi julgada procedente em parte pelo Acórdão da DRJ/CTA nº 06-48.113 (e-fls. 1497 a 1515), reduzindo a exigência de IRPJ do ano-calendário 2008 para R\$1.236.199,46, e a de CSLL do mesmo ano para R\$ 440.361,94, e respectivos multa de ofício de 75% e juros de mora; e reduzir a Multa Isolada - estimativas IRPJ para R\$1.171.446,60, e a Multa Isolada - estimativas CSLL para R\$392.222,61.

Veja-se a ementa de tal decisão:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008, 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-FISCALIZAÇÃO - MPF-F

A regulamentação administrativa não exige que o MPF-F seja emitido em procedimento de revisão interna de declarações do contribuinte, mas o Registro de Procedimento Fiscal - Revisão Interna.

TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO

O Termo de Intimação, cientificado ao contribuinte preenche os requisitos de Termo de Início de Fiscalização, excluindo a espontaneidade do sujeito passivo por 60 (sessenta) dias.

DCTF RETIFICADORA. CONFISSÃO DE DÉBITOS SOB AÇÃO FISCAL. APÓS CIÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF retificadoras entregues posteriormente à ciência do Termo de Intimação, e as entregues depois da ciência do auto de infração, não configuram confissão espontânea das dívidas, e o auditor fiscal tem por obrigação funcional, constituir de ofício o crédito tributário, porque se trata de atividade administrativa de lançamento, vinculada à lei e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

AUDITOR FISCAL. PESSOA INCOMPETENTE. CERCEAMENTO DEFESA

A inexistência de MPF-F, não exigida no caso de revisão interna, não cerceia o direito de defesa do contribuinte, dado que Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil - AFRFB cujo nome e nº da matrícula constam tanto do Termo de Intimação quanto dos autos de infração é a pessoa competente para tanto.

CERCEAMENTO. DIREITO DE DEFESA. VIOLAÇÃO DEVIDO PROCESSO LEGAL.

O contribuinte não foi cerceado no seu direito de defesa, se foi corretamente intimado do início da fiscalização, se a intimação e os autos de infração foram emitidos por pessoa competente, e se, devidamente cientificado da autuação, foi-lhe concedido o prazo para impugnação, que apresentou tempestivamente, a qual está sendo acolhida e analisada e de cujas conclusões tomará ciência, dispondo ainda da possibilidade de recorrer à 2ª instância de julgamento que é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, e eventualmente, ao Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA.

É aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixe de ser recolhido, ainda que o contribuinte, optante pelo regime do lucro real anual com recolhimentos de estimativas mensais apuradas sobre a receita bruta e acréscimos, tenha apurado prejuízo fiscal e base de cálculo, no ano-calendário correspondente.

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. APURAÇÃO ANUAL. LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO.

A hipótese legal de aplicação da multa isolada não se confunde com a da multa de ofício, pois esta é cabível nos casos de falta de pagamento do valor devido de IRPJ e CSLL apurados ao término do exercício; portanto, ambas devem ser aplicadas ao contribuinte.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE

Aplicável a multa exigida isoladamente e no percentual determinado expressamente em lei sobre o valor do pagamento

mensal do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, em cada mês, estimado sobre a receita bruta e acréscimos auferidos mensalmente, que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

A Fazenda recorreu de ofício e a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 1531 a 1569).

Sob o Acórdão nº 1201-001.450, (e-fls. 1624 a 1657), por unanimidade de votos, a Turma conheceu dos Recursos de Ofício e Voluntário e, no mérito, negou provimento ao primeiro e deu parcial provimento ao segundo, para, em relação ao IRPJ, manter apenas a multa dos meses de abril a agosto de 2009 e o principal de R\$ 151.773,03 (abril de 2009), R\$ 62.302,27 (maio de 2009), R\$ 192.744,04 (junho de 2009), R\$ 10.599,21 e R\$ 66.339,36 (julho de 2009) e, no que tange à CSL, manter a multa para os débitos dos meses de abril a agosto de 2009. Tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

Ementa:

INEXISTÊNCIA DE MPF. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES.

O CARF tem posicionamento consolidado no sentido de que o MPF é apenas procedimento gerencial da receita federal, sendo que sua inexistência não gera nulidade da infração.

DCOMP. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. OCORRÊNCIA.

A DCOMP apresentada constitui o crédito tributário (art. 74, §6º da Lei nº 9.430/96). Contudo, se apresentada após o início do procedimento fiscal, mas antes da lavratura do Auto de Infração, ela ainda terá o caráter constitutivo, mas não terá o condão de afastar a incidência da multa de ofício.

DCTFS RETIFICADORAS. MERA CORREÇÃO DE ERRO.

Tendo sido constituído o crédito tributário por meio de DCOMP, em consonância com a DIPJ, o valor zerado informado na DCTF se trata de mero erro material.

DECORRÊNCIA. DESNECESSIDADE DE REUNIÃO DOS PROCESSOS.

A reunião dos processos é facultativa e deve ser definida à luz do caso concreto.

*DA CONSIDERAÇÃO DA MULTA DE MORA.
POSSIBILIDADE.*

Sendo homologada a compensação, deve ser excluído, quando da execução do julgado, o valor recolhido a título de multa de mora do valor devido a título de multa de ofício.

MULTA ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO.

Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, haja vista que ambas penalidades têm como base o valor das receitas tidas como não tributadas pela Fiscalização.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tendo o auto de infração referente à CSL sido lançado com base nas mesmas infrações, Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ então, aplicam-se as mesmas conclusões alcançadas com relação ao IRPJ.

Em face de tal decisão, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cascavel/Pr, opôs Embargos de Declaração (e-fls. 1693 a 1695), alegando que existem contradições na decisão embargada, conforme trecho dos Embargos abaixo destacados:

"Ao dar parcial provimento ao Recurso Voluntário define o Acórdão que, em relação ao IRPJ, manter apenas a multa dos meses de abril a agosto de 2009 e o principal de R\$ 151.773,03 (abril de 2009), R\$ 62.302,27 (maio de 2009), R\$ 192.744,04 (junho de 2009), R\$ 10.599,21 e R\$ 66.339,36 (julho de 2009) e, no que tange à CSLL, manter a multa para os débitos dos meses de abril a agosto de 2009."

Contudo, o lançamento do presente processo se refere as multas aplicadas em relação a DCOMPS apresentadas pelo contribuinte, mas não há valor de principal lançado, mesmo considerando a apuração anual, porque a empresa apresentou prejuízo.

Portanto, no entendimento da DRF, constata-se um equívoco no Acórdão na parte em que trata da manutenção do principal do ano de 2009, eis que não há valores de principal lançados no período em questão."

Os Embargos de Declaração foram admitidos e acolhidos com efeitos infringentes (e-fls. 1710 a 1714), passando o dispositivo embargado a ter o seguinte texto:

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer os Recursos de Ofício e Voluntário e, no mérito, negar provimento ao primeiro e dar parcial provimento ao segundo, apenas para, em relação ao IRPJ, manter apenas a multa dos meses de abril a agosto de 2009 e no que tange à CSL, manter a multa para os débitos dos meses de abril a agosto de 2009.

Diante de tal decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (e-fls. 1659 a 1683), em 08 de novembro de 2016, fundamentado na divergência com relação à matéria "cumulação de multa por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo".

Traz a Recorrente à colação acórdãos paradigmas (Acórdãos nºs 9101-002.414, de 2016, e 1401-000.761, de 2012), cujas ementas, quanto a essa matéria, são as seguintes, respectivamente:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

IRPJ. CSLL. ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

A falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, decorrente do cometimento de infração tributária, implica na multa de 50%, aplicada isoladamente, sobre o valor que deixou de ser recolhido a título de estimativa.

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO, CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

Segundo o art. 115 do CTN, obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. No caso do recolhimento das estimativas do IRPJ, trata-se de antecipação de imposto de renda, pelo que, ao final do ano-calendário, com a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, as estimativas passam a ser absorvidas pelo imposto de

renda devido em razão do ajuste anual, desnaturando a sua natureza como obrigação instrumental.

Não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do imposto de renda.

PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE DAS NORMAS E PRINCÍPIOS DO DIREITO PENAL AO DIREITO TRIBUTÁRIO. DIVERSIDADE DE CONTEXTOS. DIVERSIDADE DA NATUREZA DAS SANÇÕES.

As normas e princípios do direito penal, relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário.

O Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial (e-fls. 1686 a 1690), admitiu o recurso da Fazenda, entendendo estar caracterizada a divergência de interpretação suscitada.

Ato contínuo, apresentou a contribuinte Contrarrazões de Recurso Especial (e-fls. 1732 a 1747), alegando em síntese que:

a) preliminarmente, com relação ao segundo Acórdão paradigma apresentado pela Recorrente (Acórdão nº 1401-001.761), o mesmo foi retificado em decorrência do R. Acórdão nº 1401-001.863, que acolheu os Embargos opostos, com efeitos infringentes, cancelando as multas isoladas no ano-calendário de 2007 e que portanto, o mesmo não pode ser utilizado para tais fins, não podendo o Recurso Especial da União ser admitido.

b) no mérito, que a multa aplicada ao contribuinte não pode ser em percentual superior à 100% do valor do tributo a ser recolhido, sob pena de violar o princípio da proporcionalidade e não confisco e que essa desproporcionalidade, segundo o STF, caracteriza confisco vedado pela CF em seu art. 150, IV.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

Conhecimento

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo. No juízo de admissibilidade, o referido recurso especial foi admitido em relação ao seguinte ponto: 1) aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício sobre o tributo devido no ajuste anual no período posterior à edição da MP 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que deu, através de seu art. 14, nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Há contrarrazões do contribuinte questionando, quanto ao conhecimento, a impossibilidade de adoção do v. acórdão 1401-000761 como paradigma, em razão do mesmo ter sido alterado, em julgamento de embargos, com efeitos infringentes, cancelando as multas isoladas no ano-calendário de 2007. Não questiona tempestividade.

Contudo, entendo não estar prejudicado o exame do recurso especial.

Em primeiro lugar, o Recurso Especial foi apresentado em 2016 e, portanto, antes da alteração do paradigma por meio dos embargos de declaração, que ocorreu em sessão ocorrida em 2017.

Ademais, há exigência no Regimento Interno do CARF de que deverão ser apresentadas **até duas** decisões divergentes por matéria suscitada em âmbito recursal, senão vejamos:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

Assim, tendo sido admitido o recurso especial com fundamento nas divergências apontadas em dois acórdãos paradigmas, mesmo que um deles tenha perdido o objeto supervenientemente, ainda persiste a análise do recurso com base no acórdão paradigma restante, apto e que trata rigorosamente da mesma matéria, o de nº 9101-002.414.

Deste modo, como o Despacho de Admissibilidade deu seguimento ao Recurso Especial por ser tempestivo e preencher os demais requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do presente recurso, nos termos do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999, cuja aplicação subsidiária entendo ser cabível no presente feito.

Mérito

Em síntese, a insurgência trazida pela Fazenda Nacional, em seu recurso especial, para fins de análise deste Colegiado, é a possibilidade de aplicação da multa isolada, por falta de recolhimento de estimativas, em concomitância com a multa de ofício, após a edição da Lei nº 11.488/2007, o que afasta a aplicação da Súmula CARF 105 no caso concreto.

No v. acórdão recorrido ficou assentado o posicionamento de que é “incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, haja vista que ambas penalidades têm como base o valor das receitas tidas como não tributadas pela Fiscalização”.

No paradigma, ao contrário, consignou-se que “a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que ‘serão aplicadas as seguintes multas’. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente” (9101-002.414).

Com a devida vênia daqueles que pensam de forma diversa, não vejo qualquer razão para o afastamento da concomitância da aplicação da multa de ofício com a multa isolada no período anterior à entrada em vigor da MP 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/07, inclusive com a aprovação da Súmula CARF 105, e a manutenção da concomitância de ambas no o período posterior à edição da referida Medida Provisória.

A simples mudança na forma de escrever o disposto no art. 44, da Lei 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, com a devida vênia, não muda a natureza da multa isolada em relação à multa de ofício, quando esta é aplicada no caso concreto.

Veja-se o disposto no v. acórdão 9101-000.966 ao tratar da natureza secundária do bem jurídico tutelado pela penalidade da multa isolada:

*APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E
MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.*

Incabível a aplicação concomitante da 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.

Como se vê, a simples alteração na forma da redação do art. 44, pela Lei nº 11.488/07 não altera o raciocínio lógico jurídico disposto no v. acórdão acima transcrito.

Ademais, o E. STJ, no v. acórdão de lavra no Exmo. Min. Humberto Martins no Recurso Especial nº 1.496.354/PR, segue a mesma linha de raciocínio jurídico, senão vejamos:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação ao art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se nos casos de “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”.

4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007), e 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 n. 11.488, de 2007)”.

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1.496.354, 2ª Turma, Relator Exmo. Min. Humberto Martins, Data Julgamento 17.03.2015, decisão unânime, DJe 24.03.2015).

No voto do Exmo. Min. Humberto Martins, há esclarecimento adicional de que “sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo (art. 44) somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I”.

E complementa:

“Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano-calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, ‘a’ e ‘b’, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que

não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas ‘multas isoladas’, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano-calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

(...)

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 a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

De se observar que o entendimento jurídico disposto no v. acórdão recorrido coaduna-se com o posicionamento firmado pelo E. STJ para o mesmo tema, nos termos acima descritos.

Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo íntegro o v. acórdão recorrido neste específico item, de tal forma a manter afastada a incidência da multa isolada no caso concreto, devendo ser mantida, tão somente, a multa de ofício respectiva.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo - Redator designado.

Inicialmente, registro a minha concordância com o i. Conselheiro Relator no que toca ao conhecimento do recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Ao contrário do que alega a contribuinte recorrida, o fato de o Acórdão nº 1401-000.761 ter sido reformado não impede sua utilização como decisão paradigma no caso sob análise, uma vez que a reforma do julgado se deu posteriormente à interposição do recurso especial pela Fazenda Nacional, não havendo, portanto, afronta à regra fixada pelo § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Além disso, mesmo que o citado acórdão não pudesse ser manejado como paradigma, a contribuinte recorrida nada alegou em relação à imprestabilidade da outra decisão paradigma apontada pela PGFN, o Acórdão nº 9101-002.414. Assim, de toda forma estaria caracterizada a divergência jurisprudencial necessária ao conhecimento do recurso especial.

Todavia, em relação ao mérito da única matéria objeto do aludido recurso, concernente à possibilidade de serem cobradas concomitantemente as multas isolada (devida pela falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL) e de ofício (cobrada pela ausência de recolhimento dos tributos apurados ao final do ano-calendário), discordo do entendimento exposto pelo i. Conselheiro Relator, com a devida vênia.

Conforme expõe no voto vencido da presente decisão, o nobre Relator entende que a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), não teria operado efeitos capazes de reverter a impossibilidade, já reconhecida pela Súmula CARF nº 105, de cobrança concomitante das multas isolada e de ofício.

Penso de maneira diversa.

A multa isolada objeto de controvérsia nos presentes autos, devida por ausência de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, era prevista da seguinte forma até o advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

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;

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídicas 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;

(...)

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei nº 9.430/1996:

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.

(...)

Observem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição", passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser recolhido na forma prevista no art. 2º da mesma lei; e (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no *caput* do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do § 1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a já Súmula 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.

Com o advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúvida interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Reitero meu posicionamento, já externado em outros julgamentos, de não considerar razoável a ilação de que possa ter sido casual a expressa menção, pela Súmula CARF nº 105, do dispositivo que tipificou a multa isolada ali mencionada. A Súmula foi editada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014, muitos anos após as mudanças redacionais introduzidas pela Lei nº 11.488/2007. Caso a egrégia Turma quisesse se referir indiscriminadamente a qualquer multa isolada, anterior ou posterior à alteração da redação do art. 44, o teria feito simplesmente deixando de mencionar o art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Ao citar expressamente o dispositivo, a Súmula deixa claro que a cobrança concomitante a que se opõe é aquela que envolve a multa isolada fundamentada na antiga redação do art. 44, antes das alterações promovidas pela Lei nº 11.844/2007.

Neste mesmo sentido já se manifestou esta 1ª Turma da CSRF, no recente Acórdão nº 9101-003.597, cujo voto condutor trouxe:

*"Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a incidir sobre o **valor** do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95. A alteração legislativa decorreu do claro propósito de contornar a jurisprudência dominante, ao trazer ao mundo jurídico que a multa isolada não mais incidirá sobre um tributo antecipado, como o próprio caput do artigo 44 sugeria, em sua redação original, ao estabelecer que, "nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição". Com a Lei nº 11.488/2007, a multa isolada é aplicada sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento integral da estimativa que compõe o esperado fluxo de caixa da União, embora não mais incidente sobre a totalidade ou diferença da antecipação de tributo não recolhida, mas incidente sobre o **valor** do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao final do ano-calendário, caso lhe falte o devido suporte em balanço de suspensão ou redução.*

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a

segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida **isoladamente** do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de declaração e declaração inexata; para o inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, bis in idem." (destaques no original)

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007, quando teve início a vigência da MP nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.844/2007.

Portanto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer a exigência das multas isoladas exoneradas pelo acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo