



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

Processo n° 10935.721732/2011-19
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.701 – 1ª Turma
Sessão de 08 de agosto de 2018
Matéria COBRANÇA CONCOMITANTE DE MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ATTIVARE ENGENHARIA E ELETRICIDADE LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E 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 cominada pela 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 Luis Flávio Neto, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luis Flávio Neto e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Relator e Presidente em Exercício

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, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL em 05/05/2014, com fundamento no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009), em que se alega a existência de divergência jurisprudencial acerca de matéria relacionada à lide.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1401-001.057, por meio do qual os membros da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiram, por unanimidade, rejeitar as preliminares de nulidade arguidas pela contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário apenas para cancelar a cobrança da multa isolada.

Os autos de infração que originaram o presente processo tratam de créditos tributários de IRPJ e CSLL, constituídos pela Fiscalização em razão de a contribuinte ATTIVARE ENGENHARIA E ELETRICIDADE LTDA ter declarado, na DCTF relativa ao ano-calendário 2009, valores de tributos devidos inferiores aos informados em sua DIPJ. A diferença constatada em relação ao IRPJ teve ainda o condão de provocar o lançamento de multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais do imposto.

A autuação descrita fora integralmente mantida em sede de julgamento administrativo de primeira instância. Posteriormente, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção manteve os créditos principais, mas deu provimento parcial ao recurso voluntário apresentado pela contribuinte para afastar a cobrança da multa isolada, em julgamento que culminou na prolação do acórdão contra o qual ora se insurge a recorrente.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

NULIDADE DO LANÇAMENTO - DEFICIÊNCIA NA SUA FORMALIZAÇÃO - É incabível a arguição de nulidade do lançamento se na sua formalização foram observados os preceitos do Art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Ainda mais quando constata-se que nos autos existem os elementos de provas necessários à solução do litígio e a infração está perfeitamente demonstrada e tipificada o que permitiu a impugnante articular perfeitamente a sua defesa, não demonstrando qualquer dúvida quanto ao ilícito fiscal que lhe foi imputado.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Preterição do direito de defesa decorre de despachos ou decisões e não da lavratura do ato ou termo como se materializa a feitura do auto de infração, sendo incabível a alegação de cerceamento de defesa se nos autos existem os elementos de provas necessários a solução do litígio e a infração está perfeitamente demonstrada.

DIFERENÇAS APURADAS ENTRE O ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO.

A falta ou insuficiência de recolhimentos IRPJ e CSLL, não confessados, constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

JUROS SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF.

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. (Sumula nº 4 do CARF).

MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO.

Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base impositiva, bem como pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da ao repetição da sanção tributária.

Após a formalização do acórdão, os autos foram encaminhados de forma eletrônica à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em 01/04/2014, para fins de ciência do teor da decisão. A intimação pessoal do Procurador se deu, portanto, em 01/05/2014, nos termos do § 3º do art. 7º da Portaria MF nº 527/2010.

Em 05/05/2014, a PGFN interpôs tempestivamente recurso especial insurgindo-se contra o Acórdão nº 1401-001.057, sob a alegação de que a decisão teria dado à legislação tributária interpretação diversa da que tem sido adotada em outros processos julgados no âmbito do CARF, no que toca à regularidade da aplicação concomitante das multas isolada e de ofício.

Em atendimento aos requisitos de admissibilidade do recurso especial previstos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do RICARF/2009, a recorrente apontou acórdãos de turmas de Câmaras da 1ª Seção de Julgamento do CARF que teriam dado ao tema debatido interpretação diversa daquela esposada pela decisão recorrida.

A PGFN narra que o acórdão recorrido considerou ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício, mesmo tratando-se de período posterior ao advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Sendo assim, a recorrente defende que a decisão recorrida teria interpretado a legislação aplicável ao caso de forma conflitante com a adotada nos Acórdãos nº 1202-000.964 (proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção) e nº 1302-001.080 (prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção), que mantiveram a cobrança de multa isolada relativa ao não recolhimento de IRPJ sobre base de cálculo estimada concomitantemente com a cobrança da multa de ofício cobrada juntamente com o tributo devido.

Após defender a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigmas, a PGFN apresenta alegações que deveriam, sob seu ponto de vista,

provocar a reforma da decisão recorrida no que diz respeito à cobrança concomitante das multas. Em suma, argumenta-se que:

- O ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias, não sendo permitida a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária. Por outro lado, não há óbice à aplicação, diante de duas infrações tributárias, de duas penalidades calculadas sobre a mesma base de cálculo;

- No presente caso, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, resultou da falta de recolhimento de tributo pela contribuinte. Já a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, 'b', da Lei nº 9.430/1996, foi aplicada em razão do descumprimento da sistemática de recolhimento por estimativa mensal de tributo;

- O IRPJ e a CSLL têm o chamado fato gerador complexo: apesar de a disponibilidade jurídica ou econômica ser adquirida ao longo do ano, considera-se ocorrido o fato gerador apenas em 31 de dezembro de cada ano. Por conta disso, criou-se a sistemática de recolhimento antecipado (art. 2º da Lei nº 9.430/1996), para que a União pudesse fazer face às despesas incorridas no decorrer do ano, não tendo que esperar o final de cada ano-calendário para receber os valores devidos pelos contribuintes;

- Assim, o não recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa é uma infração bastante diversa daquela consistente na omissão de receitas ao final do ano-calendário. Nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da omissão de rendimentos, a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996; do descumprimento do regime de recolhimento de estimativa, a multa isolada prevista no art. 44, II, 'b', da mesma Lei;

- A multa de ofício somente será devida se existir tributo a pagar por ocasião do ajuste anual. Já a multa isolada será devida ainda que, no final do período, tenha sido apurado prejuízo fiscal, já que a infração de que resulta consiste simplesmente no descumprimento do regime de recolhimento mensal por estimativa, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto;

- O art. 97, VI, do CTN, estabelece que somente a lei pode estabelecer hipóteses de dispensa ou redução de penalidades. Assim, o fato de estar sendo exigida multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo não elide a incidência da multa isolada, já que não existe lei que dispense a cobrança de penalidade nesses casos;

- As bases de cálculo das duas multas normalmente não são coincidentes. A multa de ofício incide sobre o tributo devido e não recolhido no momento oportuno. Já a multa isolada deve ser calculada sobre as antecipações de tributo que não foram pagas no decorrer do ano. Nem sempre o conjunto de tais antecipações equivalerá ao tributo cobrado no fim do ano-calendário;

- Tendo em vista que o limite máximo da multa isolada, após o encerramento do ano-calendário, é o tributo anual devido e considerando que a empresa não tenha efetuado qualquer recolhimento a título de estimativa, a base de cálculo das penalidades será, excepcionalmente, a mesma. Tal fato não configura ilegalidade, pois, como já visto, as multas são aplicadas para punir infrações distintas;

- No caso dos presentes autos, não há dúvida de que a contribuinte recorrida optou por recolher o IRPJ e a CSLL por regime de estimativa. Tampouco há dúvida de que ela descumpriu o regime ao não recolher integralmente o IRPJ/CSLL e não justificar o não recolhimento mediante a apresentação de balancetes de suspensão ou redução;

- A partir da Lei nº 9.430/1996, os contribuintes somente estarão dispensados de recolher os tributos devidos, apurados pelo sistema de estimativa, quando transcreverem no Livro Diário os balancetes de suspensão ou redução. Quando isso não ocorrer, os contribuintes estarão sujeitos ao pagamento da multa prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/1996.

A PGFN encerra seu recurso especial com o pedido de que este seja provido para reformar o acórdão recorrido, mantendo-se a multa isolada aplicada pela falta de pagamento da estimativa mensal de IRPJ.

A irrisignação da Fazenda Nacional foi submetida a juízo de admissibilidade, a fim de se verificar a observância dos requisitos regimentalmente exigidos dos recursos especiais. As conclusões foram expostas em despacho de 25/01/2016, que entendeu ter sido devidamente comprovada pela recorrente a existência de dissenso jurisprudencial entre os Acórdãos nº 1401-001.057 (recorrido) e nº 1202-000.964 e nº 1302-001.080 (paradigmas) no que concerne à questão da cobrança concomitante das multas de ofício e isolada. Assim, deu-se seguimento ao recurso especial interposto pela PGFN.

Tentou-se intimar a contribuinte, por via postal, a tomar ciência do Acórdão nº 1401-001.057, do recurso especial apresentado pela PGFN e do despacho que o admitiu, mas a correspondência retornou com a indicação de endereço desconhecido. A intimação foi realizada, então, por meio de Edital, datado de 22/02/2016.

Não houve, entretanto, a apresentação de contrarrazões ao recurso fazendário ou mesmo de recurso especial da contribuinte contra as partes da decisão administrativa que lhe foram desfavoráveis.

Assim, esgotados os prazos para manifestação da contribuinte, os autos seguiram para esta Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) para o julgamento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

Conforme relatado, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial insurgindo-se contra o decidido no Acórdão nº 1401-001.057 quanto à impossibilidade de cobrança concomitante das multas isolada e de ofício.

Registro inicialmente que a Turma *a quo* analisou de ofício tal matéria, uma vez que a contribuinte autuada não questionou, em sua impugnação ou em seu recurso voluntário, a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício. Apesar disso, prevaleceu entre os membros da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara o entendimento pela impossibilidade de tal exigência concomitante, nos termos descritos no voto vencedor (o i. Conselheiro Relator da decisão recorrida restou vencido neste tema particular).

De toda forma, tendo sido formalizada a decisão, a PGFN interpôs recurso especial pleiteando sua reforma. A contribuinte recorrida, devidamente intimada por meio de Edital, não apresentou contrarrazões ao recurso fazendário. Sendo assim, adoto os fundamentos do despacho de exame de admissibilidade exarado em 25/01/2016 e CONHEÇO do recurso especial da Fazenda Nacional.

A multa isolada tema do presente debate, devida por ausência de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, tinha a seguinte redação 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.

(...)

Destaquem-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 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.

Neste mesmo sentido já se manifestou a CSRF no Acórdão nº 9101-00.947, cujo voto condutor assim se pronunciou:

"Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir **"sobre a totalidade ou diferença de tributo"**, mas apenas sobre **"valor do pagamento mensal"** a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.

Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, **este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007**, portanto, após os fatos de que tratam os autos.

No caso presente, em relação ao ano-calendário 1998, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação a CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como dito acima, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e por força do princípio da consunção, não pode subsistir." (grifou-se)

Interpretando *a contrario sensu* a referida decisão, conclui-se que, a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007, não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas.

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, caso dos presentes autos (ano-calendário 2009).

Por esta razão, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional e restabelecer a cobrança da multa isolada.

(assinado digitalmente)

Processo nº 10935.721732/2011-19
Acórdão n.º **9101-003.701**

CSRF-T1
Fl. 10

Rafael Vidal de Araújo