



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

Processo n° 13502.720753/2011-97
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.445 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2013
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente COMERCIAL GOOD SUPERMARKET LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula CARF nº 14).

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSÁVEL DE FATO.

Correta a responsabilização pelo crédito tributário das pessoas físicas que, mesmo sem vínculo formal com a pessoa jurídica, exercem de fato a atividade empresarial.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício aplicada junto com o tributo ao percentual de 75% e cancelar a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto, que votaram por manter a exigência da multa isolada, sendo que o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto também foi vencido na parte em que votou por manter a multa qualificada para o ano-calendário de 2007. Designado o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar para redigir o voto vencedor em relação à multa isolada. Ausente justificadamente, o Conselheiro Paulo Roberto Cortez.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto

Relatório

Trata o presente de autos de infração para cobrança de IRPJ e da CSLL referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008 nos valores de R\$ 677.885,29 e R\$ 343.727,64, respectivamente, aí incluídos juros de mora e multa de ofício aplicada no percentual de 150%.

A autoridade lançadora refez a apuração do resultado da pessoa jurídica com base nas informações constantes dos balancetes de verificação e nesse resultado acrescentou os valores de despesas constantes da rubrica “Outras Despesas Operacionais” (R\$ 391.493,81; em 2007 e R\$ 495.181,72; em 2008) em relação as quais o sujeito passivo, devidamente intimado, não apresentou a documentação comprobatória.

Além disso, foi apurada insuficiência de recolhimento do imposto e contribuição a título de estimativas, implicando na exigência de multa isolada no montante de R\$ 213.450,41; em 2007 e R\$ 128.223,29; em 2008.

No curso da ação fiscal teriam sido identificados fatos que evidenciaram a utilização de interpostas pessoas na composição societária da empresa. Por esse motivo lavrou-se Termo de Sujeição Passiva em nome das pessoas físicas Itamar Góis Fontes e Antonieta Ferreira Fontes.

Devidamente cientificada a pessoa jurídica apresentou impugnação bem como o coobrigado Itamar Góis Fontes. A coobrigada Antonieta Ferreira Fontes não se manifestou.

A pessoa jurídica atribui as divergências apuradas à troca do responsável pela escrituração, o que inclusive teria prejudicado a obtenção dos documentos que demonstrariam as despesas glosadas.

Reclama pela inexistência do dolo que justificasse a imputação da multa qualificada pois, segundo afirma, a autuação é decorrente de dois pontos que em nada remontam à conduta dolosa de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da Autoridade Fazendária, da ocorrência do fato gerador. Caso existisse dolo por parte da Impugnante, estes documentos ficariam escriturados de tal forma que seria impossível verificar se o recolhimento foi correto, o que não ocorreu.

Acrescenta que os dados utilizados pela Fiscalização foram obtidos nos Livros e documentos da empresa o que demonstraria a incorrência da intenção de omitir informações do Fisco.

Questiona a imputação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício incidente sobre o tributo e registra a jurisprudência administrativa que lhe seria favorável.

O responsável solidário defende-se da imputação que lhe foi atribuída afirmando que jamais foi sócio da autuada e, portanto, não teria poderes para praticar atos de gestão com excesso de poderes ou infração da lei.

Conclui que as ilações da Fiscalização demonstrariam apenas o regular exercício de administração sem caracterizar qualquer ilicitude, não havendo fundamento para sua inclusão como responsável tributário.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador prolatou o Acórdão 15-30.715 (sessão de 28/05/2012) negando provimento à impugnação e considerando o lançamento integralmente procedente em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008 TRANSAÇÕES. LEGALIDADE. LEGITIMIDADE O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar aparente legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

AUTO-ORGANIZAÇÃO. MOTIVAÇÃO NEGOCIAL.

O princípio da liberdade de auto-organização, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de direito assegurado aos contribuintes.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA A prática de simulação na composição do contrato social, consistente na interposição de sócio sem capacidade econômica, demonstra a intenção da Impugnante em impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária, das condições pessoais de contribuinte capazes de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL LANÇAMENTOS. MESMOS PROCEDIMENTOS. IRPJ Em se tratando de lançamento decorrente dos mesmos procedimentos que ensejaram o lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, no que couber, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Cientificado da decisão o sujeito passivo recorre a este Colegiado ratificando as razões expedidas na peça impugnatória. Igual procedimento adotou o coobrigado.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo e preenche as condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Para delimitar os limites da lide, constata-se que o recurso da pessoa jurídica questiona exclusivamente a qualificação da multa e a incidência da multa isolada.

Multa qualificada:

No que se refere à qualificação, a autoridade lançadora justificou a imputação nos seguintes termos (os destaques são do original):

[...]

O contribuinte auferiu receitas tributáveis nos anos-calendário de 2007 e 2008, porém, não apresentou a DIPJ 2008 (AC 2007) e apresentou a DIPJ 2009 (AC2008) com informações totalmente divergentes daquelas escrituradas nos balancetes de verificação, Livro Razão e Livro de apuração do Lucro Real (LALUR). Esses fatos indicam que o contribuinte, dolosamente, tentou impedir o conhecimento, por parte do Fisco Federal, da ocorrência do fato gerador para aqueles tributos. Ao assim proceder, infringiu o disposto no art. 71 da Lei 4.502/64, que caracteriza tal prática como sonegação fiscal. Essa infração enseja a qualificação da multa de ofício, nos termos do artigo 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Medida Provisória nº 351/07, convertida na Lei nº 11.488/07. Desta forma, será aplicada a multa de ofício no percentual de 150%.

[...]

Vê-se que as razões do Fisco voltaram-se à divergência nas informações prestadas. Diferentemente do que afirmou a decisão recorrida, as questões que envolveram a utilização de interpostas pessoas implicaram na tipificação de crime contra a ordem tributária com enquadramento na Lei nº 8.137/90, mas não foram decisivas para a qualificação da multa.

As situações que levam à qualificadora são estabelecidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64. Por uma decorrência lógica quase sempre conduzem a um dos tipos penais estabelecidos na Lei nº 8.137/90. Entretanto, a recíproca não é verdadeira. O enquadramento nessa última norma não leva necessariamente a alguma das hipóteses da Lei 4.502/64.

A utilização de interposta pessoa em casos como o presente é um dos exemplos mais representativos dessa situação.

Admitindo por hipótese que houve de fato a utilização de interposta pessoa na gestão da empresa, como suscitado pelo Fisco – o que será analisado quando da apreciação do recurso do coobrigado – tal circunstância não teve qualquer impacto na apuração da irregularidade tributária. A exigência originou-se de contradições nos dados contábeis e fiscais disponibilizadas à autoridade.

Assim, por não ter influenciado no fato gerador não poderia dar azo à qualificação da multa. Por outro lado, a conduta poderia em suas conseqüências ser tipificada em outros tipos de fraude com possível enquadramento na Lei nº 8.137/90.

Ressaltando que as situações devem ser avaliadas caso a caso, aqui a multa qualificada deve ser analisada exclusivamente sob o aspecto as matéria tributável.

Sob essa ótica, a ausência da DIPJ referente ao ano-calendário de 2007 caracteriza omissão mas não necessariamente conduta fraudulenta, pois não foram prestadas informações falsas.

Quanto ao ano-calendário de 2008, a DIPJ contém dados equivocados, mas não consegui vislumbrar o dolo suscitado pela autoridade lançadora. Na apuração do resultado feita pelo Fisco, constata-se que a receita bruta utilizada foi aquela informada na DIPJ. A diferença ocorreu devido justamente à glosa da despesa pela não apresentação de documentos – matéria aqui tributada - e outras diferenças menores na despesas que não poderiam ser atribuídas à fraudes.

Do exposto, entendo não terem ficado caracterizadas razões suficientes para a imputação da qualificadora motivo pelo qual voto por reduzir a multa ao percentual de 75%.

Multa isolada:

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste.

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

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

1 - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento

ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento

em 05/11/2013 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 11/11/2013 por LEONA

RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 12/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

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

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....) *(grifo acrescido)*

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(.....)

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.

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em recente pronunciamento nesta Câmara o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de

eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.² (destaques acrescidos).

¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

Estariamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual entendo que a imposição da multa isolada não merece reparo.

Sujeição passiva solidária:

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora fez longo arrazoado explicitando os motivos pelos quais caberia a responsabilização do Sr. Itamar Góis Fontes e da Sra. Antonieta Ferreira Fontes, sendo que essa última não se manifestou nos autos.

Nenhum dos fatos arrolados pelo Fisco foi questionado pela defesa, que limitou-se a afirmar que o interessado não era sócio da pessoa jurídica autuada.

Ora, o vínculo societário formal realmente não existia e sequer foi aventado. O que a Fiscalização demonstrou foi que os sócios indicados no contrato social eram interpostas pessoas e que o interessado exercia a gestão da pessoa jurídica, de fato, através da empresa Sogeral Comércio de Alimentos Ltda.

Ao afirmar que as alegações do Fisco apenas demonstrariam o regular exercício de administração sem importar em ato ilícito, o interessado na verdade dá razão à autoridade lançadora, pois admite o exercício da gestão da pessoa jurídica.

Em relação à prática de atos ilícitos, a utilização de interpostas pessoas para evitar o conhecimento dos reais responsáveis pela empresa já se constitui em ilicitude enquadrável na legislação de regência.

Nesse termos, voto por negar provimento ao recurso do coobrigado e manter a sujeição passiva solidária.

Leonardo de Andrade Couto - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/11/2013 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 05/11/2013 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 11/11/2013 por LEONA

RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 12/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

Com a devida vênia, discordo do i. Relator quanto à manutenção do lançamento no que se refere à multa isolada.

Conforme relatado, há concomitância das multas de ofício isoladas e proporcionais.

Quanto a essa matéria, este Colegiado possui entendimento sedimentado, embora não unânime, no sentido de sua inaplicabilidade. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa elucida:

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

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

“(...) No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

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

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de **falta de pagamento** ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”*

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

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

.....
*IV - isoladamente, no caso de **pessoa jurídica sujeita ao pagamento** do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, **na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo**, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;” (Grifei)*

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“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”.

(...)

Reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas, mesmo após a vigência das alterações da Lei 11.488/2007.

Isso porque é sabido que um dos fatores que levou a 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 disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

“(…)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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;

(...)” Grifei.

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto a 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 estas ensejarem a aplicação dos art. 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 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.

Portanto, a multa de ofício isolada, concomitante às multas proporcionais, deve ser exoneradas.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar – Redator designado