



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

Processo nº 13888.720503/2015-01
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1301-003.910 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2019
Matéria IRPJ - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
Embargante CONSELHEIRO DO CARF
Interessado FAZENDA NACIONAL
TV CARIOBA COMUNICAÇÕES LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

EMBARGOS. OMISSÃO. ACOLHIMENTO.

Acolhem-se os embargos quando caracterizada a omissão na decisão embargada.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA.
IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para eliminar a omissão apontada pela embargante para, com efeitos infringentes, por maioria de votos, retificar o decidido no Acórdão nº 1301-003.674 para dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencida a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite (relatora) e os Conselheiros Nelso Kichel e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter a exigência dessas penalidades. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Relatora.

(Assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild, substituída pelo Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração ao acórdão n.1301-003.674, em razão de omissão, tendo em vista que a alegação de impossibilidade de concomitância de multa isolada com multa de ofício restou não apreciada.

Transcreve-se a ementa do acórdão embargado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

IRPJ. VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA POLÍTICOPARTIDÁRIA. GLOSA DA COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO QUANTO AOS VALORES EXCLUÍDOS.

A compensação por veiculação de propaganda políticopartidária na apuração do lucro real só pode ser acolhida no caso de o contribuinte que efetuou as exclusões da base de cálculo do IRPJ comprovar a correção quanto ao valor excluído.

IRPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real têm direito a compensar seu lucro tributável com prejuízos fiscais eventualmente apurados em períodos anteriores, respeitado o limite de 30% do referido lucro. Existindo saldos disponíveis de prejuízos a compensar, é de se admitir o seu aproveitamento, inclusive nos lançamentos de ofício.

O presente processo decorre de lançamento de IRPJ, referente aos anos-calendários 2010 e 2011, em razão de glosa de compensação, na apuração do lucro real, de valores relativos à divulgação de propaganda partidária/eleitoral gratuita.

O lançamento do imposto foi efetivado com multa de ofício proporcional de 75%, multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, acrescidos de juros moratórios.

Após o julgamento realizado em 23/01/2019, esta Conselheira relatora constatou omissão no acórdão n.1301-00.674 e apresentou embargos de declaração (fls. 899-902), os quais foram admitidos por despacho de admissibilidade do Presidente da Turma.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

Constatada a omissão quanto à apreciação da concomitância de multa isolada e multa de ofício, há de se admitir os embargos.

Do Mérito.

Da Concomitância da Multa de Ofício e da Multa Isolada

O contribuinte se insurge contra a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada e defende que a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais só poderia ser cobrada se ao final do exercício fosse apurado prejuízo, para que não cumulassem com a multa de ofício proporcional, cobrada juntamente com o tributo.

Acrescenta que como cada uma das multas tem hipótese de incidência diversa, poderia levar a falsa ideia de poderem incidir concomitantemente. Alega que a multa isolada só é devida em caso de inadimplemento, dentro do período de apuração do lucro líquido, ou seja, antes do encerramento do exercício.

O lançamento refere-se aos anos-calendários 2010 e 2011, portanto, a aplicação das multas teve como fundamento o art.44 da lei nº 9.430/96, com redação dada pela lei nº 11.488/2007, *in verbis*:

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:

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.

(...)(grifei)

Havia discussão acerca da possibilidade de concomitância da multa isolada e de ofício. Foi editada a Súmula CARF nº 105 que impedia a exigência simultânea de ambas as penalidades. Todavia essa súmula foi editada levando em consideração a redação da lei nº 9.430/96, sem as alterações promovidas pela lei nº 11.488/2007.

As discussões acerca da concomitância das multas restaram pacificadas quando referentes a imposição de multa isolada até o ano-calendário 2006. A partir do ano-calendário 2007, abrem-se novamente as divergências.

Entendo que a alteração promovida pela lei nº 11.488/2007 buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da citada Súmula CARF, que conferiu, à luz do art. 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

A nova redação do art.44 da lei nº 9.430/96 distingue claramente duas hipóteses de incidência, uma para cada penalidade. A multa isolada, prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente, ainda que não seja apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. Tem por fato gerador a inobservância do dever de antecipar, o que causa prejuízo aos cofres da União, desde a mora até o encerramento do ano-calendário.

Por sua vez, a multa de ofício proporcional de 75%, prevista no inciso I do artigo em comento, é aplicada sobre lançamento de ofício da totalidade ou da diferença do tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, após descontadas as antecipações mensais.

A imposição da multa isolada se assemelha a um descumprimento de obrigação acessória, que por sua inobservância, transforma-se em principal. Neste diapasão, resta claro que as multas isolada e de ofício são penalidades distintas, que podem ser aplicadas de maneira concomitante.

Quanto à alegação de impossibilidade de aplicação da multa isolada após o encerramento do exercício, não há que prosperar. Isto porque a aplicação da penalidade após o término do ano-calendário é decorrência de interpretação literal da lei, quando determina sua aplicação "*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido*". Se a norma fala em aplicação ainda que na hipótese de ser apurado prejuízo fiscal, obviamente que o prejuízo fiscal só poderá ser apurado após o encerramento do exercício.

No caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96,

entendo como jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, por considerar que tais multas são completamente distintas e autônomas.

Pelo exposto, voto pela manutenção da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais e da multa de ofício proporcional de 75%.

(Assinado digitalmente)
Giovana Pereira de Paiva Leite

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado.

Em que pese o entendimento da ilustre Relatora quanto à possibilidade de exigência de multa isolada no caso em apreço, durante as discussões em sessão surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Assim, passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões do colegiado acerca dessa matéria.

Multa Isolada pelo Não Recolhimento das Estimativas Mensais

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como impossibilidade de concomitância, pois representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Entendo que lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: ***“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.”***

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente. Este foi o entendimento da I. Relatora.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL

efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos)."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

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 do 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 aos 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 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. 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.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência

entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

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.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, 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.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Conclusão

Com esses fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza