



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

Processo n° 16327.720784/2012-95
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-003.013 – 1ª Turma**
Sessão de 9 de agosto de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ITAU UNIBANCO S/A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

CONCOMITÂNCIA. MULTA ISOLADA.

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

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 do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Livia de Carli Germano (suplente convocada), que lhe negaram provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pela conselheira Livia de Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Livia de Carli Germano (suplente convocada para os impedimentos de conselheiros), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº 1301-001.503 através do qual o colegiado decidiu dar provimento ao recurso voluntário, por maioria, entendendo que não é cabível a cobrança de multa isolada quando já lançada a multa de ofício, no ano-calendário 2007.

Na origem, trata-se de autuação para cobrança de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário 2007, acrescidos de multa de ofício, multa isolada e juros de mora, sob o fundamento de que não foram oferecidos à tributação os valores da atualização dos títulos patrimoniais da BM&F quando do processo de desmutualização.

A impugnação apresentada foi julgada parcialmente procedente, o que ensejou a interposição de Recurso Voluntário. A par disso, com o advento da Lei 12.865/2013 parte do valor discutido foi incluído em parcelamento, restando em discussão apenas a cobrança da multa isolada.

No julgamento do Voluntário a Turma decidiu que não é cabível a cobrança de multa isolada quando já lançada a multa de ofício, conforme ementa e decisão abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

CONCOMITÂNCIA. MULTA ISOLADA.

Não é cabível a cobrança de multa isolada quando já lançada a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, 1) Por unanimidade de votos, recurso não conhecido em parte em virtude de desistência. 2) Quanto à parte conhecida (multa isolada): Por maioria de votos, dado provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva Lucas

Cientificada da decisão a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração, que não foram admitidos.

Ato sequente, tempestivamente, foi apresentado Recurso Especial de divergência, alegando que enquanto que a Câmara a quo entende que não pode ser exigida a multa por lançamento de ofício e a multa isolada concomitantemente, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF (Acórdão nº 1202-000.964) e a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF (Acórdão nº 1302-001.080) julgaram que ambas as multas

podem ser exigidas simultaneamente, sem ofensa a qualquer dispositivo do Código Tributário Nacional, por se tratar de hipóteses legais distintas.

Em suas razões, alega a Fazenda:

- Que não há óbice de que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades que possuam a mesma base de cálculo. Ora, como se sabe, a base de cálculo é elemento que apenas quantifica o imposto ou a penalidade tributária, não se confundindo com os fatos/atos que lhe dão origem. Assim, a penalidade tributária decorre sempre de um ato ilícito e a base de cálculo mensura o montante dessa penalidade;
- O que a proibição do bis in idem pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, propriamente a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes;
- Analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, inc. I, da Lei 9.430/96, resultou falta de recolhimento de tributo (IRPJ e CSLL) por parte da empresa. A denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, 'b' da Lei 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento da sistemática de recolhimento por estimativa mensal da CSLL;
- Que quanto à base de cálculo das duas penalidades, normalmente elas não são coincidentes. A multa de ofício incide sobre o tributo devido pela parte e que não foi recolhido no momento oportuno. Já a multa isolada deve ser calculada sobre as antecipações que não foram pagas pela empresa no decorrer do ano. Nem sempre o conjunto dessas antecipações equivalerá ao tributo cobrado.

O Recurso da Fazenda foi admitido por despacho do presidente da Câmara.

Cientificado, o Contribuinte apresentou contrarrazões.

Em sua peça, o Contribuinte suscita o não conhecimento do Recurso da Fazenda Nacional, pelas seguintes razões:

- Incompetência do auditor fiscal que elaborou o despacho de admissibilidade, ainda que o presidente da Câmara o tenha ratificado;
- Que a súmula 105 é aplicável ao presente caso, mesmo se considerando a alteração do artigo 44, da Lei 9.430/96 pela Lei 11.488/2007;
- Que o despacho de admissibilidade padece de erro em suas conclusões, na medida em que inicialmente confirma a comprovação do dissídio jurisprudencial, mas ao final conclui que não foram atendidos os pressupostos de admissibilidade do recurso.

Em seus fundamentos de mérito, alega o Contribuinte:

- Que não se pode acolher a duplicidade de penalidades de ofício sobre uma mesma infração, posto que o valor tributado e que supostamente não foi recolhido, tanto fez parte do crédito tributário lançado de ofício e sobre o qual incidiu multa de 75% quanto foi utilizado a título de base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa;
- Trata-se de dupla incidência sobre a mesma materialidade, pois o valor do pagamento mensal é exatamente a totalidade ou diferença do tributo incluído pela autoridade fiscal no cálculo do ajuste anual;
- Que não é cabível cobrança da após o encerramento do ano-calendário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Diante do questionamento do contribuinte acerca do conhecimento do recurso da Fazenda Nacional, entendo pertinente tecer alguns comentários.

Sobre a incompetência do servidor, entendo não caber razão ao contribuinte, haja vista que o ato administrativo de fato foi assinado pelo Presidente da Câmara, conforme determina o Regimento.

Sobre a aplicação da súmula Carf 105 ao presente caso, entendo também não caber razão ao contribuinte, na medida em que a súmula foi publicada anteriormente à alteração do artigo 44, da Lei 9.430/96 pela Lei 11.488/07, que incluiu no inciso II, as alíneas "a" e "b" em referido artigo, prevendo nova multa, específica para o não recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL recolhidos pelo Lucro Real Anual.

Quando da edição da súmula, o §1º do artigo 44 em questão determinava a aplicação da mesma multa aplicável pela ausência de recolhimento do tributo, pa a ausência de recolhimento de estimativas mensais.

Quanto ao alegado erro contido no despacho de admissibilidade, entendo também não haver razão o contribuinte. Trata-se de mero erro material que não impacta na compreensão do quanto pretendido pela autoridade competente.

Nesse contexto, conheço do recurso da Fazenda Nacional.

Com relação ao mérito, entendo que merece reforma o Acórdão a quo.

Adoto como razões de decidir o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, proferido no acórdão 1302-001.080, que ousou transcrever:

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas.

Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo.

Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa.

Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa

necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênha aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano-calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei no 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra