



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16327.721266/2013-70
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.816 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de fevereiro de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E COMPANHIA MUTUAL DE SEGUROS
EM LIQUIDAÇÃO
FAZENDA NACIONAL E COMPANHIA MUTUAL DE SEGUROS
EM LIQUIDAÇÃO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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

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, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

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.

EMPRESA EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. CABIMENTO.

Nos termos do art. 60 da Lei nº. 9.430/96, as empresas submetidas ao regime de liquidação extrajudicial submetem-se às mesmas regras de incidência de impostos e contribuições aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Sob essa ótica, na ausência de previsão legal em sentido contrário, cabe a incidência de multa de ofício e juros de mora sobre tais empresas quando a irregularidade constatada assim o exigir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e

Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Adriana Gomes Rego, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello. Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Fazenda (fls. 1574/1595) e pelo contribuinte (fls. 1609/1621), em face do Acórdão 1401-002.647 (fls. 1540/1572), de 12/06/2018, cuja ementa tem a seguinte dicção quanto à matéria controvertida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. EXIGÊNCIA.

A liquidação extrajudicial não impede a exigência de multa de ofício e juros de mora. A previsão contida na legislação aplicável às empresas nessas condições deve ser avaliada somente pelo poder judiciário. Além disso, o art.

60 da Lei 9.430/96 dispõe que as entidades submetidas ao regime de liquidação extrajudicial estão sujeitas às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições da União aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo.

Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

O recurso fazendário foi admitido pelo despacho de fls. 1598/1603, sendo acostados como paradigmas os arestos 1202-000.964 (Andrada), de 10/04/2013, e 1302-001.080, de 07/05/2013. Insurge-se a Fazenda quanto ao recorrido que proveu o voluntário para afastar a simultaneidade da multa de ofício e da multa isolada, ao fundamento, em síntese, que à luz da Lei 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44, II, b, da Lei 9.430/96, resta hialino que a legislação permite a cumulação daquelas multas.

Em contrarrazões (fls. fls. 1673/1681), requer o contribuinte o improvimento do apelo fazendário.

O recurso especial do contribuinte foi admitido pelo despacho de fls. 1731/1732, tendo como paragonados os acórdãos 3403-00.286 e 3403.385, ambos de 2010. Em suma, entende a autuada, com arrimo no art. 18, f, da Lei das SA (nº 6024/1974), que pelo fato de estar em liquidação extrajudicial estaria impedida a exigência de multa de ofício. Ademais, faz leitura do art. 60 da Lei 9.430/96, que a multa aplicada antes da decretação de liquidação extrajudicial deve ser afastada.

A Fazenda Nacional, em contrarrazões (fls. fls. 1734/1738), requer o improvimento do recurso do sujeito passivo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Conheço de ambos recursos nos termos em que admitidos.

RECURSO DA FAZENDA

Entendo que o recurso fazendário deva ser provido, como assim se posicionou o relator originário em seu voto vencido. Os fatos geradores sob exação referem-se aos anos-calendário 2008 e 2009.

Em que pese o teor da Súmula 105, fundamento da decisão vencedora (fls. 1569/1572) e ora recorrida, esta não se aplica a partir dos fatos geradores ocorridos posteriormente à alteração da redação do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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.

§ 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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

A penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, 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, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

Com efeito, segundo texto vazado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor do pagamento mensal, no percentual de 50%, enquanto a multa pelo lançamento de ofício incide 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, no percentual de 75%.

Em remate, as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/96 não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Nesse sentido, Acórdão da 1ª Turma da CSRF nº 9101-004.601, de 05/12/2019.

Dessarte, é de ser provido o apelo fazendário, restando hígida a concomitância das multas de ofício e a isolada

RECURSO DO CONTRIBUINTE

Entendo improcedente o recurso do contribuinte.

Não há que falar-se em aplicação do art. 18, f, da Lei 6.024/94. Isso porque a atuada não se constitui em massa falida, tratando-se, isto sim, de instituição financeira em liquidação judicial, com regramento específico na Lei 6.024/74. E não se olvidando que o lançamento em que se cobra multa de ofício e juros de mora deu-se antes da decretação daquela liquidação.

Um fato é a constituição do crédito tributário, outro a sua cobrança, questões que não se imiscuem. Veja-se o que dispõe o art. 18 da Lei 6.024/74:

Art. 18. A decretação da **liquidação extrajudicial** produzirá, de imediato, os seguintes efeitos:

- a) suspensão das ações e execuções iniciadas sobre direitos e interesses relativos ao acervo da entidade liquidanda, não podendo ser intentadas quaisquer outras, enquanto durar a liquidação;
- b) vencimento antecipado das obrigações da liquidanda;
- c) não atendimento das cláusulas penais dos contratos unilaterais vencidos em virtude da decretação da liquidação extrajudicial;
- d) não fluência de juros, mesmo que estipulados, contra a massa, enquanto não integralmente pago o passivo;
- e) interrupção da prescrição relativa a obrigações de responsabilidade da instituição;
- f) não reclamação de correção monetária de quaisquer divisas passivas, nem de penas pecuniárias por infração de leis penais ou administrativas.

A Lei está a se referir à execução da liquidação extrajudicial das instituições financeiras, portanto corresponde, no caso de crédito tributário, à sua fase de cobrança, posterior à sua constituição. Ou seja, não há que se confundir a atividade de constituição do crédito tributário com sua ulterior cobrança ("reclamação"), do que se trata a Lei a que me referi. O art. 60 da Lei 9.430/96 dispõe sobre o tratamento tributário das entidades submetidas ao regime de liquidação extrajudicial.

Art.60. As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo.

Se as entidades já em regime de liquidação extrajudicial se sujeitam à incidência das normas tributárias, mormente aquelas exacionadas antes da decretação da liquidação, caso

dos autos. A leitura que faço da norma é exatamente o oposto da do contribuinte. E o Ato Declaratório SRF 97/1999 reforça esse entendimento. Veja-se:

"O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art. 60, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **declara que as instituições financeiras submetidas a regime de liquidação extrajudicial sujeitam-se às mesmas normas da legislação tributária aplicáveis às instituições ativas**, relativamente aos impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, inclusive quanto à não incidência do imposto de renda na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa de sua titularidade."

Certo, por conseguinte, que não há norma que impeça a aplicação da multa de ofício de entidade sob liquidação extrajudicial, quer sua decretação seja anterior ou posterior ao lançamento.

Nesse sentido, esta C. Turma decidiu, majoritariamente, no aresto 9303-004.155, de 09/06/2016, de relatoria do ilustre ex Conselheiro Demes Brito.

DISPOSITIVO

Em face do exposto, conheço de ambos recursos, provendo o fazendário e negando provimento ao apelo especial do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire