



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

Processo nº 16682.720061/2011-66
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1301-002.922 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de abril de 2018
Matéria CSLL - MULTA ISOLADA
Embargante PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASIL VEÍCULOS COMPANHIA DE SEGUROS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS DA DECISÃO. CABIMENTO.

Cabem embargos declaratórios para que sejam expostos os fundamentos da decisão.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, mas não pode ser exigida, de forma concomitante, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos para, sem efeitos infringentes, suprir a omissão apontada.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos

Paulo Leme Brisola Caseiro, Ângelo Antunes Nunes (suplente convocado para manter paridade do colegiado), Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em substituição à Conselheira Bianca Felícia Rothschild). Ausência justificada da Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de embargos declaratórios opostos pela **PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL - PFN**, em face do Acórdão nº 1101-000.796, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, que, relativamente à multa isolada, deu provimento ao recurso voluntário, sem, entretanto, apresentar os fundamentos da decisão.

Os embargos foram admitidos pelo despacho de fls. 549 a 553, nos seguintes termos:

Os embargos de declaração têm como requisito de admissibilidade a indicação de algum dos vícios de obscuridade ou contradição no julgado ou omissão de algum ponto sobre o qual deveria pronunciar-se o colegiado não se prestando, portanto, ao rejugamento da matéria posta nos autos. Eles estão regulamentados no art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) e foram opostos no prazo de 5 (cinco) dias contado da ciência do acórdão e atendem aos pressupostos de tempestividade e legitimidade. Passa-se a apreciar a admissibilidade.

Tem cabimento transcrever excertos do acórdão embargado:

Tendo em vista não constar dos autos quaisquer informações acerca das razões de decidir do Conselheiro originalmente designado e que o levaram a prover o recurso voluntário em relação à imposição da multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, este Redator ad hoc adotará a posição estampada na ata da sessão em que foi realizado o julgamento para consecução do voto vencedor, consignando, porém, que o faz meramente para efeito de formalização do Acórdão e que não está vinculado a nenhuma das posições manifestadas pelos conselheiros que participaram e votaram na sessão, com as quais pode ou não concordar em situações concretas.

Pois bem, como se vê no extrato da ata, o Conselheiro discordou da Relatora e da decisão recorrida, dando provimento ao recurso voluntário de modo a afastar a aplicação da chamada multa isolada, seguindo linha de pensamento oposta à da relatora e da decisão da DRJ.

Neste trilho, FOI DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à matéria "MULTA ISOLADA" decorrente de falta ou insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais.

A situação de omissão está apontada objetivamente em relação ao afastamento da aplicação da multa de ofício isolada por falta de recolhimento do tributo determinado sobre a base de cálculo estimada. Observe-se que não houve expressa manifestação do julgador sobre ponto em que se impunha o seu pronunciamento de forma obrigatória, dentro dos ditames da causa de pedir de forma explícita, clara e congruente como determinam o inciso IX do art. 93 da Constituição Federal e o § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Por todo o exposto, ADMITO os embargos de declaração interpostos. (fls. 552 e 553)

É o que basta relatar.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

Cabem embargos de declaração nas hipóteses em que o acórdão contenha obscuridade; contradição entre a decisão e seus fundamentos; ou omissão acerca de ponto sobre o qual o órgão julgador deveria pronunciar-se.

No acórdão embargado, verifica-se a existência de omissão acerca dos fundamentos da decisão que afastou a multa isolada que apenava a recorrente pela falta de recolhimento de estimativas de CSLL. Cumpre, portanto, fornecer os fundamentos de fato e de direito que possam dar respaldo à decisão de afastar aquela multa.

Com esse propósito, adotam-se aqui as mesmas razões que serviram de fundamento à decisão que, no processo administrativo nº 16682.720182/2010-27, afastou a multa isolada por impossibilidade de cumular tal penalidade com a multa de ofício vinculada ao tributo.

São estes os fundamentos:

Concomitância da multa isolada com a multa vinculada ao tributo

A multa isolada não se destina a apenar casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas do ou falta de adição ao lucro líquido. Para essas infrações, aplica-se a multa que é cobrada juntamente com o tributo, do qual ela (multa) é um acessório, pois só tem existência se houver também tributo devido (principal). Por isso alguns denominam essa multa de "*vinculada*", em oposição à outra, que é "*isolada*".

A multa isolada foi instituída para punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as

estimativas mensais. É que, findo o ano base, já não era juridicamente possível exigir as estimativas, pois elas tinham natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Se o período já estava encerrado, o Fisco só podia exigir o valor devido e não as antecipações. As estimativas só poderiam ser exigidas no curso do respectivo período de apuração.

A norma que determinava o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, aos que optassem pelo lucro real anual, na prática, não tinha imperatividade, pois destituída de sanção para o seu descumprimento. Enfim, recolher estimativa reduziu-se a mera recomendação, a que o contribuinte atendia se quisesse.

É nesse contexto que surge a figura da multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe, aos que optaram pelo lucro real anual, o recolhimento mensal por estimativa ou, opcionalmente, o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Essa, em linhas gerais, é a finalidade da multa isolada. Para tais situações foi concebida. Aplicá-la a casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, como ocorre no processo em exame, é uma forma de exacerbar a penalidade sem previsão legal.

Ademais, existe entendimento de que a aplicação da multa vinculada (*multa de ofício*) afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. O E. STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a proferida no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS.

Do voto condutor da decisão, do eminente Ministro Herman Benjamin, se pode extrair o trecho abaixo:

Conforme assentado na decisão agravada, a Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996. Confiram-se:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir 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.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 28/9/2015).

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 efetuada, 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 efetuada, 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.

(REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 24/3/2015).

A natureza de cada uma das multas e o entendimento pela prevalência do princípio da consunção foram suficientemente debatidos no REsp 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins. Transcrevo, por oportuno, os fundamentos declinados por Sua Excelência:

Não prospera a pretensão recursal, na medida em que não reconheço a possibilidade de exigência cumulativa de tais multas.

A multa do inciso I é aplicável nos 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".

A multa do inciso II, entretanto, 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 efetuada, 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 efetuada, 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 nº 11.488, de 2007)".

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 reprimir 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, a 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.

A par dessas razões, pode-se ainda invocar a Súmula CARF nº 105, cujo enunciado está assim redigido:

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.

Firmado nesses fundamentos, afasta-se a exigência das multas isoladas de IRPJ e de CSLL.

Processo nº 16682.720061/2011-66
Acórdão n.º **1301-002.922**

S1-C3T1
Fl. 560

Conclusão

Pelo exposto, voto por acolher os embargos, para, sem efeitos infringentes, suprir a omissão apontada pela embargante.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior