



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

Processo nº 16682.720386/2014-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.263 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de agosto de 2016
Matéria IRPJ E CSLL - MULTAS ISOLADAS
Recorrente GLOBO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintela, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento ao recurso e cancelar a multa isolada.

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader

Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto

CÓPIA

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Tratam os autos de lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e de multas isoladas pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as bases de cálculo estimadas, consubstanciados nos autos de infração às fls. 1392 a 1418, referentes aos anos-calendário 2009 e 2010, com crédito tributário total de R\$ 541.935.773,75, assim distribuído:

[...]

2. Consoante descrição dos fatos presente nos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1419 a 1439 – parte integrante daqueles), foram apuradas as seguintes irregularidades:

2.1. Dedução indevida de ágio na determinação da base de cálculo;

2.2. Compensação Indevida de prejuízos operacionais em montante superior ao saldo existente;

2.3. Falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL incidentes sobre as bases de cálculo estimadas – a autoridade fiscal preparou demonstrativos de apuração das multas isoladas às fls. 1440 a 1441, baseando-se, para tanto, nas bases de cálculo mensais de apuração do IRPJ e da CSLL fornecidas pelo contribuinte e nas DIPJ 2010 e DIPJ 2011, incluindo mensalmente uma adição de R\$ 36.532.953,43 até o mês de outubro de 2010, referente à glosa do excesso de amortização do ágio. Assim, foram apurados créditos tributários para os seguintes períodos: meses de junho, setembro e dezembro de 2009 (CSLL); janeiro a junho de 2010 (IRPJ e CSLL), e agosto a outubro de 2010 (CSLL).

3. Cientificado pessoalmente dos lançamentos em 14 de julho de 2014 conforme termo de ciência às fls. 1480 e 1481, o contribuinte apresentou a impugnação às fls.

1487 a 1515, em 11 de agosto de 2014 (protocolo à fl. 1486), instruída pelos documentos às fls. 1516 a 1570, onde contestou as irregularidades que lhe foram imputadas, cujos argumentos relativos à falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL incidentes sobre as bases de cálculo estimadas, bem assim à incidência de juros sobre a multa resume a seguir:

3.1. tanto a multa isolada de 50% quanto a multa proporcional de 75% foram aplicadas em decorrência das mesmas infrações, estando patente “bis in idem”, o que não é admitido pela doutrina e jurisprudência. Isolada ou conjuntamente (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, mas não indicam hipóteses autônomas da aplicação das multas, daí não poderem incidir concomitantemente. Nesse sentido está a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF);

3.2. além disso, a imposição de multa isolada na hipótese de não cumprimento de obrigação principal (no caso de recolher o IRPJ e a CSLL por estimativa) ofende o art. 97, V, combinado com o art. 113, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), que somente autorizam a cobrança de multa isolada na hipótese de descumprimento de obrigação acessória, conforme já reconheceu o antigo Primeiro Conselho de Contribuintes (atual 1ª Seção do Carf);

3.3. adotar entendimento diverso do consolidado no Carf e na CSRF é cancelar a penalização dupla por infrações indissociáveis entre si, uma vez que a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos quando do encerramento do ano-calendário decorre da falta de recolhimento das estimativas mensais, de modo que a penalidade decorrente do não recolhimento do tributo ao final do ano (multa proporcional) absorve a penalidade decorrente do não recolhimento de determinado valor a título de estimativa mensal (multa isolada), já que ambas decorrem de normas sancionatórias que concorrem entre si para penalizar uma mesma conduta. O recolhimento a menor ou não recolhimento das estimativas mensais compõem apenas uma etapa preparatória do ato de recolher a menor ou deixar de recolher o IRPJ e a CSLL devidos no encerramento do ano. Em face do princípio da consunção, as multas isoladas lançadas devem ser absorvidas pelas multas de ofício proporcionais.

3.4. ademais, o lançamento da multa isolada não obedeceu a regra contida no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, e no art. 38 do Decreto nº 7.574, de 2011, que determinam que as multas isoladas aplicadas em razão de insuficiência de antecipações de IRPJ e CSLL devem ser lançadas em auto de infração específico. Tal fato acarreta a nulidade da exigência relativa às multas isoladas, conforme jurisprudência do Carf;

3.5. como aspecto adicional, superados os argumentos relativos às infrações que lhe foram imputadas, argúi que é descabida a incidência de juros sobre as multas aplicadas pois implicaria numa indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência de multa.

4. Posteriormente, em 12 de agosto de 2014, os autos foram encaminhados à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro – RJ para a apreciação da impugnação, com pronunciamento da unidade preparadora pela sua tempestividade (fl. 1575). Entretanto, tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 453, de 2013, em 29 de agosto de 2014 os autos foram remetidos a esta DRJ/Recife para proceder ao julgamento da lide (fl. 1576)

5. Em 25 de agosto de 2014, o contribuinte protocolou petição de desistência e renúncia parcial (fl. 1579), nos termos e para os efeitos da Lei nº 11.941, de 2009, com as alterações introduzidas pela Lei nº 12.996, de 2014, com redação dada pela Medida Provisória nº 651, de 2014. O pedido de desistência está às fls. 1580 a 1582, instruído com os documentos às fls. 1583 a 1630, onde o sujeito passivo comunica expressamente a desistência parcial da impugnação relativamente às infrações 1 e 2 (glosa de ágio e glosa de compensação indevida), renunciando a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamenta sua impugnação nesta parte. No que se refere às multas isoladas, reafirma a sua contestação, permanecendo em discussão no presente processo os respectivos lançamentos. Anexou ao autos comprovantes do pagamento à vista do débitos decorrentes das duas primeiras infrações (1627 a 1630).

6. Foi formalizado Termo de Solicitação de Juntada dos documentos acima, referentes à desistência parcial da impugnação e renúncia dos direitos respectivos (fl. 1577), tendo sido aceitos os documentos por este julgador em 29 de agosto de 2014, consoante Termo de Análise de Solicitação de Juntada à fl. 1634.

Processo nº 16682.720386/2014-91
Acórdão n.º **1402-002.263**

S1-C4T2
Fl. 1.758

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife – PE, prolatou o Acórdão 11-47.909 considerando improcedente a impugnação.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente identificado, motivo pelo qual dele conheço.

Após o pedido de desistência parcial, restaram na lide as razões de defesa contra a multa isolada sobre estimativas não recolhidas ou recolhidas a menor e contra a incidência dos juros de mora sobre essas multas.

No que se refere à necessidade de auto de infração específico para exigência da multa isolada importa ressaltar que a jurisprudência administrativa mais recente desta Corte entende que, na situação em questão, a aplicação do art. 9º, do Decreto nº 70.235/72 envolve a apuração da exigência de forma bem definida, a fim de que permitir o pleno exercício de defesa, sem que para isso haja obrigatoriedade de autuação específica.

O próprio acórdão 1802-001.467 caminha nesse sentido. Ao justificar a anulação do lançamento da multa isolada a decisão não estabelece a necessidade de auto de infração específico, mas sim da perfeita identificação da exigência:

[...]

Nota-se que de fato o direito de defesa da Recorrente foi claramente cerceado pela autoridade administrativa, eis que fez uma consolidação de seus lançamentos sem qualquer individualização de fatos geradores, tributos e metodologia de cálculo de apuração da multa isolada. Isto porque a fiscalização deveria efetuar um lançamento para a estimativa de IRPJ, respeitando os períodos de competência (ao invés de lançar tudo em dezembro/2003,

Tal irregularidade não ocorreu no presente caso. A demonstração da base de cálculo da multa isolada está perfeitamente identificada (fls. 1440/1442), o enquadramento legal devidamente mencionado e o valores mensais e consolidados foram identificados no autos de infração.

Nega-se provimento ao recurso nessa questão.

Quanto ao mérito da multa, 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.

A questão de fato é polêmica. 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:*

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:

(....)

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 MP nº 351, de 22/01/2007; convertida na 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 acrescentado)

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 voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, 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 delitiva, 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

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.

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).

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 votaria por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À MP Nº 351/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

²Idem, Idem do digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Sendo assim, deve ser mantida integralmente a multa isolada aplicada a partir de janeiro de 2007.

No que se refere aos juros de mora sobre a multa de ofício, este relator poderia rebater as razões de defesa sob o embasamento teórico pertinente.

Entretanto, tendo em vista que a peça recursal preocupou-se em trazer a jurisprudência que embasaria os argumentos, cabe simplesmente registrar que o acórdão apresentado contém entendimento superado e a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentíssimos de **todas** as turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

De todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Leonardo de Andrade Couto - Relator