



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

Processo nº 19311.720502/2013-06
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.702 – 1ª Turma
Sessão de 08 de agosto de 2018
Matéria COBRANÇA CONCOMITANTE DE MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO.
Recorrente TIOSERTEC INDUSTRIA E COMERCIO LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício cominada pela falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Demetrius Nichele Macei, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Relator e Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em

Processo nº 19311.720502/2013-06
Acórdão n.º **9101-003.702**

CSRF-T1
Fl. 3

Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte TIOSERTEC INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA em 07/05/2015, com fundamento no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009), em que se alega a existência de divergência jurisprudencial acerca de matéria relacionada à lide.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1101-001.227, por meio do qual os membros da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiram: 1) por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário relativamente aos valores exigidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e à multa de ofício qualificada; e 2) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário relativamente à cobrança de multa isolada.

A autuação fiscal que deu origem aos presentes autos foi motivada pela ausência de comprovação, pela contribuinte, de notas fiscais de compras de mercadorias para revenda escrituradas no Livro de Registro de Entradas, sem numeração válida ou identificação do suposto fornecedor. A Fiscalização concluiu que tais notas eram inexistentes e que os valores a ela atribuídos foram indevidamente utilizados pela contribuinte para majorar o custo de mercadorias vendidas e a base de cálculo de créditos de PIS e COFINS (regime não-cumulativo). Assim, foram lançados créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, acompanhados de multa de ofício qualificada, além de multa isolada pela ausência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Além disso, foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome de Maria Lidia Sartor Sgarbi, sócia-gerente da contribuinte. Apesar de regularmente intimada a respeito da autuação fiscal e da imputação de responsabilidade tributária solidária, a sócia-gerente não se manifestou nos autos.

A decisão de primeira instância manteve a autuação, cancelando apenas uma parte menor dos créditos constituídos de IRPJ e CSLL, que foi apenada com multa de ofício de 75%, por entender que esta parte do lançamento não teria sido adequadamente fundamentada pela Fiscalização. Posteriormente, 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara negou provimento ao recurso voluntário, em julgamento que culminou na prolação do acórdão contra o qual ora se insurge a recorrente.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

Compras Inexistentes. Majoração Indevida do Custo das Mercadorias Vendidas. Lançamento de Ofício. Cabimento

Comprovado nos autos que a recorrente majorou a apuração de seu CMV em razão da contabilização de compras não sustentadas por notas fiscais idôneas, imperioso glosar-se o aumento indevido dos custos e recompor o efetivo lucro, base inicial para apuração do IRPJ efetivamente devido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

Não Cumulatividade. Compras Inexistentes. Creditamento Indevido.

Comprovado nos autos que a recorrente utilizou-se do artifício de registrar em seu Livro Registro de Entradas compras não sustentadas por notas fiscais idôneas e sobre elas creditou-se indevidamente da COFINS, conforme DACON entregues, o lançamento de ofício é medida que se impõe como forma de recompor os valores impropriamente aproveitados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

Não Cumulatividade. Compras Inexistentes. Creditamento Indevido.

Comprovado nos autos que a recorrente utilizou-se do artifício de registrar em seu Livro Registro de Entradas compras não sustentadas por notas fiscais idôneas e sobre elas creditou-se indevidamente do PIS, conforme DACON entregues, o lançamento de ofício é medida que se impõe como forma de recompor os valores impropriamente aproveitados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

Multa de Lançamento de Ofício.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Multa de Lançamento de Ofício. Qualificação

Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

Multa Isolada. Multa de Ofício. Concomitância. Cabimento.

Cabível a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, concomitantemente com a multa de ofício relativa aos lançamentos por glosa de despesas, pois distintas são as hipóteses de incidência legalmente previstas.

A contribuinte foi intimada a respeito da decisão em 22/04/2015, por meio de mensagem eletrônica enviada à sua Caixa Postal (Domicílio Tributário Eletrônico). Em resposta, interpôs, em 07/05/2015, recurso especial tempestivo insurgindo-se contra a parte do Acórdão nº 1101-001.227 que admitiu a possibilidade de cobrança concomitante das multas de ofício e isolada. Segundo a recorrente, a decisão teria dado à lei tributária interpretação diversa da que tem sido adotada em outros processos julgados no âmbito do CARF. Os demais pontos decididos no acórdão recorrido de forma desfavorável à contribuinte não foram objeto do recurso.

Em atendimento aos requisitos de admissibilidade do recurso especial, então previstos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do RICARF/2009 (requisitos que basicamente foram mantidos nos arts. 67 e seguintes do Anexo II da versão atualmente vigente do Regimento, aprovada pela MF nº 343, de 09/06/2015 - RICARF/2015), a contribuinte apontou acórdãos da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que teriam dado ao tema combatido interpretação diversa daquela esposada pelo acórdão recorrido.

Após defender a tempestividade do recurso especial e o prequestionamento da matéria debatida, a contribuinte relata que o acórdão recorrido concluiu pela possibilidade de aplicação concomitante da multa isolada, por ausência de recolhimento de estimativas mensais, e da multa de ofício relativa aos lançamentos por glosa de despesas, considerando que elas referir-se-iam a hipóteses de incidência distintas.

Ao assim decidir, o acórdão recorrido teria entrado em divergência com os Acórdãos nº 9101-001.043 e nº 9101-00.713 (ambos proferidos pela 1ª Turma da CSRF), que defendem a impossibilidade jurídica de cumulação das multas isolada e de ofício.

Além de defender a existência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigma, a recorrente apresenta alegações que deveriam, sob seu ponto de vista, provocar a reforma da decisão recorrida no que diz respeito à cobrança concomitante das multas. Em suma, argumenta-se que:

- É ilegal a imposição de dupla sanção sobre uma única conduta, eis que representa violação dos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, do não-confisco e do direito de propriedade, todos de envergadura constitucional;

- A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício é uma duplicação da penalidade, desproporcional ao eventual prejuízo causado;

- A infração relativa ao não recolhimento de estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

A contribuinte encerra seu recurso especial com o pedido de que este seja provido para reformar o acórdão recorrido, a fim de que seja afastada a cobrança concomitante das multas de ofício e isolada.

A irresignação da contribuinte foi submetida a juízo de admissibilidade, a fim de se verificar o atendimento aos requisitos regimentalmente exigidos dos recursos especiais. As conclusões foram expostas em despacho de 09/07/2015.

O aludido despacho dispôs que o segundo paradigma (Acórdão nº 9101-00.713) não se prestava à caracterização da divergência jurisprudencial aventada pela contribuinte porque *"ao contrário do lançamento aqui formalizado, tratava de exigências anteriores ao ano-calendário 2007 e trouxe expressa ressalva acerca da possibilidade de exigência da multa isolada a partir da alteração promovida pela (...) Lei nº 11.488/2007"*.

Já tratando do primeiro paradigma (Acórdão nº 9101-001.043), o despacho, devidamente aprovado pelo Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, considerou caracterizada a divergência jurisprudencial e determinou o seguimento do recurso especial da contribuinte.

Em 14/07/2015, os autos foram eletronicamente remetidos à PGFN, para fins de ciência da interposição de recurso especial pela contribuinte, assim como de sua admissão, nos termos dos art. 70 do Anexo II do RICARF/2015. Em resposta, foram apresentadas, em 27/07/2015, contrarrazões às alegações da recorrente.

Assim podem ser resumidas as alegações perfiladas pela Fazenda Nacional:

- Ao deixar de efetuar os recolhimentos por estimativa, a contribuinte incidiu em infração à legislação do IRPJ, sujeitando-se ao lançamento de ofício na forma do art. 44, I, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996 (multa isolada). Já ao deixar de recolher o imposto apurado ao final do ano-calendário, a contribuinte incidiu em nova infração à legislação do IRPJ, desta vez se sujeitando ao lançamento de ofício na forma do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício);

- A penalidade aplicada isoladamente se deve à falta da antecipação da estimativa mensal por imposição legal, e não se confunde com a outra penalidade, aplicada pela insuficiência do recolhimento do tributo ao final do período de apuração anual;

- Na cobrança simultânea das multas isolada e de ofício inexistente duplicidade de incidência sobre um mesmo fato, pois estamos diante de duas infrações distintas, quais sejam: a) falta de recolhimento do imposto em razão de declaração inexata prestada à Receita Federal; e b) falta de recolhimento das antecipações obrigatórias (estimativas);

- O art. 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 11.488/2007 e sua nova redação reduziu a multa isolada para 50%, ficando bem claro que a referida multa era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago;

- Até as bases de cálculo das multas isolada e de ofício foram diferenciadas, afastando-se, desta forma, qualquer alegação de *bis in idem*. Com efeito, segundo texto dado 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 ou nos de declaração inexata, no percentual de 75%.

Por conta de tudo que expôs, a PGFN pede, ao final, que seja negado provimento ao recurso especial da contribuinte, mantendo-se o acórdão recorrido por seus próprios fundamentos.

Os autos seguiram então para esta Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) para o julgamento do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

Conforme relatado, a contribuinte apresentou recurso especial insurgindo-se contra o decidido no Acórdão nº 1101-001.227 quanto à possibilidade de cobrança concomitante das multas isolada e de ofício. As demais matérias julgadas pelo referido acórdão, também decididas de forma desfavorável à contribuinte, não foram objeto de recurso.

A Fazenda Nacional, por ocasião do oferecimento de contrarrazões ao recurso especial interposto pela contribuinte, não apresentou arguições preliminares de não conhecimento recursal. Sendo assim, adoto os fundamentos do despacho de exame de admissibilidade exarado em 09/07/2015 e CONHEÇO do recurso especial da contribuinte.

Tratando da única matéria abordada em seu recurso especial, a contribuinte defende que a imputação concomitante das multas isolada (aplicada pela ausência ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL apuradas ao longo do ano-calendário) e de ofício (aplicada ao final do ano-calendário, em razão da ausência ou insuficiência de pagamento de IRPJ ou CSLL apurados sobre o período de apuração anual) é ilegal por caracterizar dupla penalização sobre a mesma conduta, afrontando os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, do não-confisco e do direito à propriedade, todos de estatura constitucional.

Argumenta ainda a recorrente que a infração relativa ao não recolhimento das estimativas mensais é uma etapa preparatória da redução de pagamento do tributo no final do ano. Dessa forma, a aplicação simultânea das multas penalizaria duas vezes o contribuinte com penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionada ao descumprimento de obrigação tributária principal consubstanciada no recolhimento de tributo.

Pois bem. A multa isolada a que se refere a recorrente, devida por ausência de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, tinha a seguinte redação até o advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídicas 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;

(...)

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei nº 9.430/1996:

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:

(...)

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.

(...)

Destaquem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"; passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser recolhido na forma prevista no art. 2º da mesma lei; e (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no *caput* do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do § 1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a citada Súmula CARF nº 105:

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.

Com o advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúvida interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Reitero meu posicionamento, já externado em outros julgamentos, de não considerar razoável a ilação de que possa ter sido casual a expressa menção, pela Súmula CARF nº 105, do dispositivo que tipificou a multa isolada ali mencionada. A Súmula foi editada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014, muitos anos após as mudanças redacionais introduzidas pela Lei nº 11.488/2007. Caso a egrégia Turma quisesse se referir indiscriminadamente a qualquer multa isolada, anterior ou posterior à alteração da redação do art. 44, o teria feito simplesmente deixando de mencionar o art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste mesmo sentido já se manifestou a CSRF no Acórdão nº 9101-00.947, cujo voto condutor assim se pronunciou:

"Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir **"sobre a totalidade ou diferença de tributo"**, mas apenas sobre **"valor do pagamento mensal"** a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.

Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, **este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007**, portanto, após os fatos de que tratam os autos.

No caso presente, em relação ao ano-calendário 1998, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação a CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como dito acima, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e por força do princípio da consunção, não pode subsistir." (grifou-se)

Interpretando *a contrario sensu* a referida decisão, conclui-se que, a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007, não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas.

Processo nº 19311.720502/2013-06
Acórdão n.º **9101-003.702**

CSRF-T1
Fl. 11

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007, caso dos presentes autos (ano-calendário 2009).

Por esta razão, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo