



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720650/2013-26
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.823 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de fevereiro de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
CERMAG COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA

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

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENS AIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. POSSIBILIDADE PARA FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF, que diz que 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, aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua nova redação, de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa no ano-calendário correspondente. 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.

JUROS MORATÓRIOS. JUROS SOBRE MULTAS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC - sobre o valor correspondente à multa de ofício, de acordo com a Súmula CARF nº 108.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multas fiscais, as quais integram o crédito tributário.

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, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen – Relator

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

Relatório

Trata-se de dois Recursos Especiais (e-fls. 205 a 224 e 246 a 255), interpostos, respectivamente, pela Fazenda Nacional, em 31 de maio de 2017, e pelo Contribuinte, em 28 de junho de 2017, em face do Acórdão nº 1401-001.860 (e-fls. 191 a 202), de 12 de abril de 2017, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, que por unanimidade de votos não conheceu parcialmente o Recurso Voluntário, e, na parte conhecida, deu provimento parcial.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRECLUSÃO. O contribuinte delimita os termos do contraditório ao formular a sua impugnação ou manifestação de inconformidade. As questões não postas para discussão por ocasião da impugnação precluem, a menos que (i) estejam previstas nas hipóteses de exceção constantes dos incisos I a III do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972; ou (ii) o argumento possa ser conhecido de ofício pelo julgador, seja por tratar de matéria de ordem pública, seja por ser necessário à formação do seu livre convencimento, neste último caso em vista da vedação ao non liquet.

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.

MULTAS DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA. Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS SOBRE MULTAS. É legítima a incidência de juros de mora sobre multas fiscais, as quais integram o crédito tributário.

JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. Impertinentes os questionamentos sobre o termo inicial da contagem dos juros de mora, por não estarem contemplados na autuação. Os juros de mora indicados no lançamento em litígio foram calculados apenas sobre os valores dos tributos.

A deliberação na decisão acima ficou assim posta:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, **NÃO CONHECER** do recurso voluntário em parte, por preclusão e, na parte conhecida, **DAR** provimento **PARCIAL**, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, dar provimento para cancelar as multas isoladas. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa; e II) Por unanimidade de votos, negar provimento em relação à multa de ofício e aos juros de mora sobre a multa de ofício.

Por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial S/N – 4ª Câmara (e-fls. 228 a 235), de 12 de junho de 2017, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF deu seguimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Já acerca do recurso do Contribuinte, foi dado seguimento por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial S/N – 4ª Câmara (e-fls. 284 a 285), de 30 de janeiro de 2018, pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

O Contribuinte apresentou Contrarrazões (e-fls. 265 a 270), em 28 de junho de 2017, em que pede o não conhecimento do recurso da Fazenda Nacional, caso conhecido, seu não provimento, pois entende que a multa isolada caracteriza *bis in idem*.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (e-fls. 287 a 296), em 14 de março de 2018, em que pede a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, com base na taxa SELIC, negando-se, assim, provimento ao recurso do Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

Os Recursos Especiais da Fazenda e do Contribuinte são tempestivos e atendem aos pressupostos legais de admissibilidade.

O Recurso apresentado pela Fazenda Nacional traz divergência jurisprudencial no que se refere a discussão acerca possibilidade ou impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício. Apresentou o Acórdão n.º 1401-001.860 e o Acórdão n.º 1301-001.893 como paradigmas. Neste sentido, cabe notar, que o Contribuinte, em Contrarrazões, tece pedido genérico, de forma sucinta (e-fls. 266), sem demonstrar em que medida os paradigmas não demonstram a divergência jurisprudencial e a falta de demonstração analítica.

O Contribuinte alega divergência jurisprudencial no que diz respeito a aplicação de juros sobre as multas. Nesse sentido foi indicado como decisão paradigma o Acórdão n.º 3401-00.402.

Na análise dos acórdãos apresentados como paradigmas pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte constata-se divergência interpretativa face ao acórdão recorrido. Assim, vota-se pelo conhecimento dos recursos.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

No que se refere ao mérito, o recurso interposto pela Fazenda Nacional pretende rediscutir o entendimento firmado, no acórdão recorrido, da impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício.

Assim, quanto ao mérito a questão cinge-se a exigência concomitante de multa de ofício e de multa isolada a partir do ano-calendário de 2007. Na decisão recorrida entendeu-se, por maioria de votos, exonerar o Contribuinte das multas isoladas lançadas por falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL referentes ao ano calendário de 2009.

Sustenta a Fazenda Nacional em seu recurso:

Analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei no 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo, relativo aos anos-calendário de 2009 e 2010 (falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata). Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea “b”, da Lei no 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo Recorrente, do modo de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (art. 2o da Lei 9.430/96), relativos aos anos de 2009 e 2010.

Com efeito, as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.

(...)

Por fim, importa destacar que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. Com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual.

Já a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas. Essas antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada neste Conselho Administrativo, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano. Como se sabe, nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente devido, já que, no cálculo do tributo, feito por ocasião do Ajuste Anual, o contribuinte poderá deduzir determinadas despesas incorridas no decorrer do ano.

Em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum bis in idem, como entendido pela e. Turma a qua. Por consequência é indevida a aplicação do princípio da consunção nesta hipótese.

Em suma, a Fazenda Nacional sustenta que é possível a cumulação entre multa de ofício e multa isolada, visto que são penalidades distintas, que incidem sobre bases de cálculo diversas, sobretudo com a alteração legislativa promovida pela MP nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488/2007, na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

O Contribuinte em contrarrazões sustenta (e-fls. 269):

20. 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.

21. 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.

Na análise dos autos, verifica-se no presente feito, que assiste razão a Fazenda Nacional.

Assim estabelece a Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, **serão aplicadas as seguintes multas:** [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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; [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal:** [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#) (grifou-se).

No presente processo, as multas isoladas, lançadas por falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL referem-se ao ano calendário de 2009, já com as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007, são admissíveis concomitantemente com as multas de ofício, pois são infrações diversas.

Salienta-se que neste feito não é o caso da aplicação da Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

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.

A multa isolada objeto da lide foi lançada com base no art. 44, II, b, da Lei nº 9.430/1996 relativa ao ano calendário de 2009, ou seja, a autuação teve por parâmetro legislativo o art. 44 da referida lei, já com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488/2007, sem atrair, portanto, a Súmula CARF nº 105 que alcança somente as multas isoladas lançadas com fundamento no referido art. 44 antes das alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

Para reforçar esse entendimento cita-se a ementa do Acórdão nº 9303-010.833, de relatoria do il. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE, PARA FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF, que diz que 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, aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua nova redação, de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Do exposto, por entender-se correta a incidência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais referente ao ano-calendário de 2009, vota-se em dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Recurso Especial do Contribuinte

O Contribuinte em seu recurso alega que não é legítima a incidência de juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, pois **“os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que a mesma não retrata obrigação principal, mas, sim, encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor.”** (e-fls. 253).

Na análise dos autos, entende-se que não assiste razão ao Contribuinte, pois de acordo com o previsto nos arts. 161, 113 e 139 do Código Tributário Nacional, incide juros de mora sobre as multas, pois a inobservância da obrigação acessória converte-a em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Sem reparos a decisão recorrida no que tange a incidência de juros de mora sobre as multas.

A matéria já sumulada da seguinte forma:

Súmula CAREF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, vota-se por negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, mantendo-se a decisão recorrida no que tange a cobrança de juros de mora sobre as multas.

Conclusão

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e no mérito, em dar-lhe provimento; ainda, por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

