



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19740.000041/2008-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.634 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2023
Recorrente BANCO INVESTCRED UNIBANCO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2003

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA TRATADA NA SÚMULA CARF Nº 105.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da 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 na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano,

Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Andre Severo Chaves e Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Andre Luis Ulrich Pinto e Lucas Issa Halah.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, que julgou improcedente, a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração de fls. 250/267, lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ e CSLL incidente do ano-calendário de 2003, no valor histórico de R\$ 3.213.968,41 e R\$ 1.168.497,48, respectivamente.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 456/465), informando que realizou o pagamento do valor do imposto acrescido da multa proporcional e dos juros SELIC, pugnando, contudo, pelo cancelamento da multa isolada pelo não recolhimento dos tributos por estimativa (Item 03 do Auto de Infração), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) **No mérito**, alega que a multa isolada aplicada pelo Autuante, foi por este fundamentada com base no inciso IV do §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, na forma em que disposto pela Medida Provisória n.º 351/07, e que ao assim fundamentar, acabou por incorrer em ilegalidade, já que o dispositivo legal em comento foi revogado pelo art. 14 da Medida Provisória n.º 351/07;
- b) Que nos termos da alínea “c” do art. 106 do CTN, a legislação posterior, somente deve ser aplicada a fatos geradores pretéritos, nos casos em que exclua ou comine penalidade menos severa;
- c) Que não se pode anuir na fundamentação de que a multa isolada tem como fundamento o novel inciso II do mesmo art. 44, já que tal dispositivo tendo sido instituído apenas em 2007, não pode ser aplicado retroativamente;
- d) Que, em sendo assim, o lançamento seria nulo, já que decorrente da inobservância do que preceitua o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72;
- e) Que a redação do mencionado inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, antes da edição da Medida Provisória, previa alíquota distinta bem como incidia sobre base totalmente distinta (enquanto a redação original do artigo 44 previa a aplicação do percentual de 75% sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, o novel dispositivo punitivo prevê a aplicação de um percentual de 50% sobre o valor do pagamento mensal);
- f) Que no presente caso, a falta de recolhimento dos valores por estimativa, que frisa não se tratar de tributo, já que este somente é devido ao final do exercício, decorre do descumprimento das regras objetivas impostas pelo

artigo 9º da lei 9.430/96, de provisões para créditos de liquidação duvidosa, e não da má-fé do contribuinte, bem como que a regra descumprida não afeta a apuração do lucro real;

- g) Que manter a penalidade é absolutamente desproporcional, irrazoável e confiscatória, especialmente porque cumulada com a punição pelo não recolhimento do tributo em si considerado, sendo, inclusive, mais gravosa do que essa última;
- h) Que, portanto, restaria cristalina a inexistência, no presente caso, de qualquer relação lógica de causa e efeito que autorize a cominação da multa isolada, principalmente quando já há cominação da multa proporcional (de ofício);
- i) Que a aplicação da multa isolada seria incompatível com o regime do art. 273 do RIR, já que a hipótese concreta de glosa de despesas de provisão para créditos de liquidação duvidosa subsume-se à descrição hipotética do seu caput e parágrafos;
- j) Que, é possível depreender da leitura da parte final do caput do art. 273, que a imposição da multa é cabível quando, e somente quando, a inobservância do regime de competência resulta em postergação do tributo ou redução indevida do lucro real, deixando claro que o mero descumprimento de uma norma de conduta, per si, não autorizaria qualquer sanção ao contribuinte;
- k) Que, dito isso, há um conflito entre a função e objetivo da multa isolada, destinada a reprimir o contribuinte que, embora não lese o erário, descumpra uma obrigação instrumental, e o regime do artigo 273, perfeitamente aplicável ao caso vertente e que impõe que nenhuma sanção deva ser imposta ao contribuinte se a inobservância ao regime de competência não resulte prejuízo ao erário (seja esse prejuízo uma postergação ou redução de tributos);
- l) Por fim, que ante esse conflito, deve prevalecer a norma mais específica, qual seja o art. 273 do RIR.

Posteriormente, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, proferiu o Acórdão n.º 12-34.443 (fls. 557/568) abaixo ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA NÃO PAGA. LEI Nº 9.430/96. NOVA REDAÇÃO. REDUÇÃO. 50%.

Aplica-se a multa exigida isoladamente de 50% sobre estimativa não paga para os fatos geradores ocorridos anteriormente à alteração da Lei nº 9.430, de 1996, pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. IMPOSTO NÃO PAGO. CONCOMITÂNCIA.

No lançamento de ofício, são cabíveis a multa de 50% sobre os valores de estimativas mensais não recolhidas e a multa de 75% sobre o imposto não pago apurado no encerramento do ano-calendário.

Impugnação improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

A DRJ consignou, em síntese, que afora a redução para 50%, as alterações advindas do art. 14 da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, nada alteraram a essência da multa por falta ou insuficiência do adimplemento de valores mensais de IRPJ e de CSLL calculados sobre bases estimadas.

Que a penalidade em comento, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 deve ser aplicada sempre que a pessoa jurídica não promova a antecipação devida, nem justifique essa omissão mediante balancete de suspensão mesmo após encerrado o exercício, e mesmo que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal.

Fundamentou ainda que a conduta do contribuinte nunca deixou de ser considerada como infração à legislação tributária, e que ao cotejar a redação do inciso IV, § 1º (vigente antes da MP) e a alínea “b” do inciso II (após a MP convertida em Lei), a única diferença encontrada está no fato de que o percentual da multa foi reduzido de 75% para 50%, bem como que a diferença na redação da base de cálculo da penalidade, presente na norma vigente até 2007 (*totalidade ou diferença de tributo*) e na norma vigente (*valor do pagamento mensal*), em nada altera o fato de que a penalidade incide sobre a falta de recolhimento do tributo por estimativa.

Ademais, pontuou que a redação conferida pela Lei nº 11.488/2007, ao estabelecer penalidade menos severa àquela prevista na redação anterior, deve retroagir para atingir fatos geradores pretéritos à sua edição, nos termos do art. 106 do CTN, de modo que mostra-se correta a aplicação da penalidade como concretizada no presente Auto de Infração.

Pontuou ainda que não há qualquer óbice na cumulação da multa isolada com a multa proporcional, já que o não cumprimento dos deveres de antecipar e de pagar implicará em duas infrações distintas, quais sejam, a falta de antecipação e a falta de pagamento do tributo, conforme se verifica da Instrução Normativa SRF n.º 93/1997, de forma cogente para todos os servidores da Receita Federal.

Ademais, atesta que o Impugnante não comprou a identidade material entre o lançamento por falta de pagamento de IRPJ e de CSLL, com multa proporcional (matéria fora do litígio), e o lançamento de multa exigida isoladamente, de modo que a concomitância de ambas as penalidades é medida que se impõe.

Também restou afastada a alegação de que o art. 273 do RIR deveria ser aplicada ao presente caso, já que as hipóteses previstas naquela norma não se coadunam com a matéria aqui tratada, pois a multa exigida isoladamente incide quando ocorre o não pagamento da estimativa, e não por força de descumprimento de regime contábil.

Por fim, sustenta que as alegações de inconstitucionalidade da multa não podem ser apreciadas na esfera administrativa, por expressa vedação normativa.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 576/587), em que basicamente reitera os argumentos tecidos na defesa.

Salienta-se que, apesar de a intempestividade do Recurso ter sido declarada no documento de fl. 1131, após a Manifestação do contribuinte (fls. 1143/1147), a tempestividade foi reconhecida, conforme o Despacho em Requerimento assinado pela Presidente da 1ª Seção do CARF (fls. 1182/1184).

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Conforme relatado, não foram impugnados os lançamentos do IRPJ e da CSLL, e seus consectários, multa e juros, relativamente à apuração anual desses tributos. A impugnação só atingiu, portanto, o lançamento da multa exigida isoladamente sobre as estimativas não pagas.

O Recurso Voluntário, por sua vez, repete os argumentos de impugnação.

Entretanto, no que se refere à alegação de impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e isolada penso que assiste razão ao Recorrente.

Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Diga-se ainda que a questão é objeto de Súmula do CARF n.º 105, que é diretamente aplicável aos fatos geradores anteriores à edição da Lei n.º 11.488/07 *in verbis*:

Súmula CARF n.º 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

Diante do exposto, entendo assistir razão ao Recorrente razão pela qual oriento meu voto por dar provimento ao recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva