



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19740.000301/2008-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.637 – 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, 2004, 2005

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 5ª 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. 75/84, lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ dos anos-calendário de 2003 a 2005, no valor histórico de R\$ 80.171,43.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 107/122), informando que realizou o pagamento do valor do imposto acrescido da multa proporcional e dos juros SELIC, pugnando, contudo, pelo cancelamento da multa isolada correspondente à base estimada do mês de dezembro de 2003 (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 II 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 somente foi positivado em janeiro de 2007, enquanto o suporte fático da penalidade ocorreu em 31/12/2003;
- b) 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;
- c) Que o ordenamento jurídico não permite a aplicação de Lei que retroaja para atingir fatos ocorridos antes da sua vigência, exceto em situações específicas definidas em Lei, sob pena de afronta ao princípio constitucional da segurança jurídica;
- d) 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);
- e) Que no presente caso, não se vislumbra a má-fé do contribuinte em deixar de observar a regra da antecipação mensal, a qual frisa não se trata de tributo, bem como que o que se observa é que o *quantum* recolhido é inferior ao identificado pelo Fiscal, em decorrência do descumprimento de uma regra que afeta a apuração do lucro real, qual seja a entrega da

DIPJ/2004, de modo que não há identidade entre o intento da Lei mencionada acima (reprimir o não recolhimento das antecipações mensais) e o que sucede no caso concreto;

- f) 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;
- g) 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);
- h) Que tratando-se de penalidade isoladamente exigida sobre estimativa mensal não recolhida a tempo e modo pelo contribuinte do IRPJ optante (ou legalmente obrigada, como é o Impugnante) do regime de apuração anual, insofismavelmente, não se mostra plausível que após o encerramento do respectivo ano-calendário, i.e., após a aferição do lucro real tributável e, por conseguinte, após a identificação ou não do IRPJ efetivamente devido mediante ajuste anual (não mais estimado) a procedência da aplicação da multa isolada ora exigida;
- i) Por fim, que a penalidade em testilha somente pode ser exigida durante o ano-calendário em que a estimativa não foi recolhida, sendo que após o seu encerramento não há como sustentar a sua aplicação, por patente incompatibilidade com a sua lógica jurídica, visto que após o encerramento do ano-calendário não há que se falar em estimativa, mas sim de imposto efetivamente devido.

Posteriormente, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, proferiu o Acórdão n.º 12-26.316 (fls. 180/186) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

FALTA DE REALIZAÇÃO DO LUCRO INFLACIONÁRIO E FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ DECLARADO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante, mormente quando a mesma reconhece a procedência da autuação e providencia a quitação do crédito tributário respectivo.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. CABIMENTO DE MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO.

A falta de recolhimento do IRPJ por estimativa no ano-calendário de 2003, previsto no art. 2º da Lei nº 9.430/1996, enseja, após o fim do exercício, a aplicação da multa isolada prevista no art. 44 da mesma Lei, sujeita, por força do item “c” do inciso II, do art. 106 do CTN, à retroatividade benigna do art. 14 da Lei nº 11.488/2007 que cominou penalidade menos severa à infração.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

As instâncias administrativas são incompetentes para a análise de inconstitucionalidade e ilegalidade de ato validamente editado e produzido segundo as regras do processo legislativo.

Impugnação improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Em síntese, a DRJ consignou que a imposição da multa não tem como fundamento apenas a Lei nº 11.488/2007, que preferiu chamar de Medida Provisória nº 351/2007 que lhe deu origem, mas sim a previsão legal contida no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, plenamente em vigor na data da ocorrência do fato gerador da penalidade, ou seja, 31/12/2003.

Ademais, fundamentou que a redação conferida pela Lei nº 11.488/2007, estabeleceu penalidade menos severa àquela prevista na redação anterior, e que, portanto, deve retroagir para atingir fatos geradores pretéritos à sua edição, nos termos do art. 106 do CTN. Logo, entendeu que não houve qualquer violação à legislação, que ensejasse a nulidade do lançamento, como pretendido pelo Impugnante.

Pontuou ainda que não há qualquer óbice ao lançamento da penalidade após o encerramento do ano-calendário, uma vez que, exatamente por este ter se encerrado, é que a multa é cobrada isoladamente, sem a exigência do tributo estimado, este sim dispensado de recolhimento após o encerramento do exercício anual.

Por fim, atesta que o lançamento é atividade vinculante e obrigatória, e que não poderia o Autuante ter deixado de lavrar o Auto de Infração ante o descumprimento da legislação pelo Impugnante, bem como que as decisões mencionadas não vinculam o julgador, bem como que as alegações de inconstitucionalidade da multa não podem ser apreciadas na esfera administrativa.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 190/208), em que basicamente reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) **No mérito**, que ainda que o Autuante tenha passado in albis por tal hipótese, o artigo 273 do RIR seria perfeitamente aplicável ao caso em epígrafe, 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;
- b) 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;
- c) Que, dito isso, há um conflito entre a função e objetivo da multa isolada, destinada a repreender 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);
- d) Por fim, que ante esse conflito, deve prevalecer a norma mais específica, qual seja o art. 273 do RIR.

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 nº 105, que é diretamente aplicável aos fatos geradores anteriores à edição da Lei nº 11.488/07 *in verbis*:

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.

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