



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.010346/2009-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.976 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2020
Recorrente VARELLA VEÍCULOS PESADOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005

IRPJ. CSLL. DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. DIFERENÇA APURADA. DIPJ. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A DCTF constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência do crédito tributário, consoante o disposto no art. 5º, § 1º, do Decreto-lei 2.124/84. Com efeito, o crédito tributário confessado e não pago é passível de inscrição em dívida ativa da União. Assim, dentre os valores declarados em DIPJ, a qual não constitui confissão de dívida (Súmula CARF nº 92), somente a diferença não declarada em DCTF está sujeita a lançamento de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

IMPUTAÇÃO DE PENALIDADES. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

A imputação de penalidades tributárias é matéria de ordem pública, nos termos do art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99 e, portanto, o julgador tem a prerrogativa da conhecê-las de ofício.

ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

É inaplicável a cobrança de multa isolada em concomitância com a multa de ofício. A Súmula CARF nº 105 reconhece a impossibilidade de cumulação das multas de ofício e isoladas em razão do princípio da consunção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

a) Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, reconhecer integralmente o recurso voluntário, para afastar a multa isolada por concomitância. Vencidos os conselheiros Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Neudson Cavalcante Albuquerque, Allan Marcel Warwar Teixeira e Efigênio de Freitas Junior que consideraram preclusas as alegações da defesa sobre a multa de ofício isolada. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Gisele Barra Bossa.

b) Por unanimidade de votos, reduzir o lançamento da CSLL, ano-calendário 2004, para R\$ 254,95, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Antonio Carvalho Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Gisele Barra Bossa, Allan Marcel Warwar Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, André Severo Chaves (suplente convocado) e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa (Presidente).

Relatório

VARELLA VEÍCULOS PESADOS LTDA., já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão 03-35.142, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Brasília/DF, em 15 de janeiro de 2010.

2. Trata-se de autos de infração para cobrança de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e multa isolada referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2004 e 2005, no montante total de R\$ 186.262,08, incluídos principal, juros de mora e multa de ofício de 75%.

3. A infração apurada foi falta/insuficiência de recolhimento e/ou declaração de IRPJ e CSLL em decorrência de divergência de valores informados em Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e os valores recolhidos ou parcelados.

4. Apurou-se ainda recolhimento a menor do IRPJ e CSLL devidos com base na estimativa, o que ensejou a aplicação de multa isolada da diferença não recolhida.

Por bem descrever e resumir os fatos, transcrevo parcialmente o relatório do acórdão recorrido, complementando-o ao final com o necessário.

Em 24/09/2009, no procedimento de revisão interna de declaração, foram lavrados contra a interessada Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, atinentes aos anos-calendário 2004 e 2005, cujo crédito tributário perfaz o montante de R\$ 186.262,08, assim discriminado por exação fiscal:

[...]

INFRAÇÕES IMPUTADAS:

1) - IRPJ: FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO

Quanto à descrição dos fatos, consta que — em relação IRPJ dos anos-calendário 2004 e 2005 — foi apurada divergência no cálculo do imposto a pagar.

Vale dizer, os valores dos débitos do imposto apurados/escriturados na contabilidade (e informados nas DIPJ — Ficha 12A) são maiores que os valores recolhidos em DARF, parcelados e outras deduções.

A propósito, convém transcrever, em parte, a narrativa dos fatos constante do auto de infração (fls. 139/140), verbis:

[...]

No exercício de 2005 (ano-calendário 2004), foi verificado que o valor apurado pelo contribuinte de Imposto a Pagar totalizou R\$ 684.483,07 (fl. 25). Os valores pagos com DARF atingiu o montante de R\$ 619.286,60 (fl. 114) e os parcelados - declarados em DCOMP (fl. 113) o montante de R\$ 15.872,84. As deduções informadas na DIPJ (fl. 25), somou R\$ 6.069,85. Utilizando esses dados apuramos o saldo do valor de "IRPJ A PAGAR" que corresponde a R\$ 43.253,78, conforme planilha à fl. 125.

No exercício de 2006 (ano-calendário de 2005), foi verificado que o valor apurado pelo contribuinte de Imposto a Pagar totalizou R\$ 382.363,14 (fl. 95). Os valores Pagos com DARF atingiu o montante de R\$ 341.820,10 (fl. 117). As deduções informadas na DIPJ (fl. 95) somou R\$ 8.470,26. Utilizando estes dados apuramos o saldo do valor do "IRPJ A PAGAR", que corresponde a R\$ 32.072,78, conforme planilha à fl. 125.

[...]

Fato gerador	Valor Imposto (R\$)
31/12/2004	R\$ 43.253,78
31/12/2005	R\$ 32.072,78

Enquadramento legal: R1R/99, art. 841, 1, III e IV; DL no 5.844/43, art. 77; CTN, art. 142; e Lei nº 11.457/07, arts. 9º e 10.

2) - IRPJ: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanço de suspensão ou redução. O contribuinte fez apuração do IRPJ devido por estimativa no ano-calendário 2005, conforme DIPJ 2006 (fls.85/108). Quanto ao mês de apuração de novembro (30/11/2005), ele efetuou o recolhimento parcial do IRPJ estimativa. Diferença de IRPJ estimativa recolhido a menor R\$ 588,50, conforme demonstrativo de cálculo de fl. 118.

Fato gerador	Valor da multa isolada (50% do valor do imposto)
30/11/2004	R\$ 294,25

Fundamento legal: RIR/99, arts. 222 e 843 c/c art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei 11.488/07 c/c art. 106, II, "c" da Lei 5.172/66.

3) - CSLL: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO

Nesta infração, houve repetição do *modus operandi* da contribuinte já retratado na infração do IRPJ.

Ou seja: os valores dos débitos do imposto apurados/escriturados na contabilidade (e informados nas DIPJ — Ficha 17) são maiores que os valores recolhidos em DARF, parcelados e outras deduções.

[...]

Fato gerador	Contribuição
31/12/2004	6.170,42

Enquadramento legal: RIR/99, art. 841, I, III e IV; DL nº 5.844/43, art. 77; CTN, art. 142; e Lei nº 11.457/07, arts. 9º e 10.

4) - CSLL: MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanço de suspensão ou redução. O contribuinte fez apuração da CSLL devida por estimativa no ano-calendário 2004, conforme DIPJ 2005 (fls.85/108). Quanto ao mês de apuração de outubro (31/10/2004), ele efetuou o recolhimento parcial do IRPJ estimativa. Diferença de IRPJ estimativa recolhido a menor R\$ 16,66, conforme demonstrativo de cálculo de fl. 128.

Fato gerador	Valor da multa isolada (50% do valor da CSLL)
31/10/2004	R\$8,33

Fundamento legal: RIR/99, arts. 222 e 843 c/c art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei 11.488/07 c/c art. 106, II, "c" da Lei 5.172/66.

5. Em sede de impugnação, conforme acórdão recorrido, o contribuinte apresentou as seguintes alegações:

1) Quanto ao valor de R\$ 15.872,84 - débito do IRPJ do ano-calendário 2004 declarado em DCOMP, conforme demonstrativo (fl. 125); que esse valor - segundo a contribuinte - está sendo impugnado (processo 102120.902.317/2008-35); quanto ao Valor de R\$ 3.363,15 - débito da CSLL do ano-calendário 2004 declarado em DCOMP, consoante demonstrativo (fl. 132) - está sendo impugnado (processo 10120.902.318/2008-80); que, nos dois casos, a contribuinte está aguardando respectivo despacho decisório;

2) Composição dos débitos a pagar (DIPJ): que a contribuinte requer esclarecimento da composição dos débitos (cópia integral dos autos para regularização dessa pendência, e para análise dos fatos):

a) em relação ao IRPJ, coluna 4, do demonstrativo de fl. 125, quanto aos anos-calendário 2004 e 2005;

b) em relação à CSLL, coluna 4, do demonstrativo de fl. 132, quanto ao ano-calendário 2004.

Por fim, a interessada justifica suas discordâncias, apresentando cópias de DARF (fls. 264/297) e cópias de DIPJ (fls.167/263); pediu, ainda, a insubsistência dos autos de infração.

6. A r. decisão recorrida observou que os recolhimentos em DARF suscitados pela contribuinte já haviam sido considerados pela fiscalização, razão pela qual manteve os lançamentos de IRPJ e CSLL.

7. Quanto às multas isoladas de IRPJ e CSLL, os lançamentos foram mantidos em razão de a contribuinte não ter impugnado a matéria. Com efeito, determinou-se a transferências desse crédito tributário para autos apartados, para imediata cobrança

8. Nesses termos, a Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

IRPJ E CSLL. SALDOS A PAGAR INFORMADOS NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE (D1PJ). DÉBITOS INFORMADOS A MENOR EM DCTF. REVISÃO INTERNA DE DECLARAÇÃO.

Apurados saldos a pagar dessas exações fiscais em procedimento de revisão interna de declaração, cujos débitos não haviam sido informados em DCTF, e inexistindo prova em contrário do sujeito passivo, mantém-se a exigência fiscal.

IRPJ E CSLL. LUCRO REAL ANUAL. FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Estando a pessoa jurídica sujeita à antecipação de pagamentos dessas exações **fiscais** com base na receita bruta e/ou balanço de suspensão ou redução, e faltando pagamento de débitos por estimativa, relativo a certos períodos mensais de apuração, aplica-se a multa isolada, se a infração apurada foi imputada após o encerramento do ano-calendário de sua ocorrência.

A falta de impugnação na primeira instância de infração imputada implica constituição definitiva do respectivo tributário na esfera administrativa, não cabendo mais discussão em tal esfera, devendo o crédito tributário respectivo ser transferido para autos apartados, para imediata cobrança.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

9. Cientificado da decisão de primeira instância em 10.02.2010, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 12.03.2010 em que aduz as alegações a seguir (e-fls. 327 e seg.).

Diferença entre o débito e os valores declarados

10. A recorrente narra que, diferentemente do que ocorre na DIPJ, na DCTF não existe campo específico para informação referente à compensação do IR-Fonte. Sustenta que das diferenças apuradas pela fiscalização, nos anos-calendário 2004 e 2005, nos montantes de R\$ 43.253,78 e R\$ 32.072,78, respectivamente, deve ser deduzido o valor de IR-Fonte nos montantes de R\$ 43.253,76 e R\$ 33.637,68.

11. Em relação à CSLL, afirma que a cobrança também não é devida em razão de os débitos apurados pela fiscalização terem sido declarados em DCTF.

12. Afirma, com apoio no art. 156 e 170 do CTN, que o contribuinte pode “compensar o Imposto de Renda Retido na Fonte em sua apuração mensal com os demais tributos federais”; assim, uma vez que o IR-Fonte integralizou sua apuração mensal, pagar novamente pelas diferenças de IRPJ e CSLL configuraria *bis in idem*.

Multa isolada

13. Alega que a multa isolada ofende aos ditames da razoabilidade, proporcionalidade do ato administrativo e viola o princípio da individualização da pena, previsto no art. 5º, inciso XLVI, da CF/88, razão pela qual deve ser anulada. Cita decisão do STJ para corroborar sua tese.

14. Por fim, requer seja declarado a ilegalidade do lançamento e excluída a multa isolada.

15. A documentação comprobatória colacionada aos autos resume-se basicamente a DARF's, cópia de DIPJ's e DCTF's.

16. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

17. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

18. Cinge-se a controvérsia a verificar a higidez do lançamento referente às diferença apuradas pela fiscalização entre os valores declarados pelo contribuinte em DCTF e DIPJ, bem como se são devidas as multas isoladas.

Diferença apurada de IRPJ e CSLL

19. Em procedimento de revisão de DIPJ, anos-calendário 2004 e 2005, a fiscalização constatou que os valores informados nessa declaração, referentes ao IRPJ e CSLL, estavam superiores aos declarados em DCTF. Assim, intimou o contribuinte a prestar esclarecimentos e a apresentar documentação comprobatória (escrituração contábil e/ou fiscal) (e-fls. 3/5).

20. Em resposta, o contribuinte não apresentou escrituração contábil/fiscal, apenas planilha de dados com informações que já eram de conhecimento do Fisco (e-fls. 8/9).

21. Ante a não apresentação de documentação comprobatória, a fiscalização considerou o IRPJ apurado e deduções informados na DIPJ (Ficha 12-A, e-fls. 27 e 97), deduziu o IRPJ declarado em DCTF (e-fls. 10) e lançou as diferenças apuradas a seguir (e-fls. 127):

Declaração	Rubrica (AC 2004)	AC 2004	AC 2005
DIPJ	IR apurado	684.483,07	382.363,14
	(-) Deduções (PAT)	6.069,85	6.316,86
	(-) IR-Fonte	0,00	2.153,40
	(-) IR estimativa	540.852,65	295.691,22
	IR a pagar	137.560,57	78.201,66
DCTF	IR a pagar	635.159,45	341.820,10

Diferença apurada		
Rubrica	AC 2004	AC 2005
IR apurado (DIPJ)	684.483,07	382.363,14
(-) Deduções (DIPJ)	6.069,85	8.470,26
(-) IR DCTF	635.159,45	341.820,10
Diferença apurada	43.253,77	32.072,78

22. A recorrente argumenta que as diferenças apuradas referem-se ao IR-Fonte, o qual não teria sido informado em DCTF em razão da inexistência de campo específico nessa declaração, tal qual na DIPJ.

23. Nesse sentido, apresenta quadro cujos valores de IRPJ a pagar informados em DIPJ são idênticos aos declarados em DCTF, exceto no mês 11/2005 em que há uma pequena diferença. Veja-se, a título de exemplo, o mês 01/2004

DCTF	25.017,42
DIPJ	25.017,42
IR-Fonte	1.403,37

24. Ocorre que o valor do IRPJ apurado informado na DIPJ já está deduzido do IR-Fonte:

IRPJ apurado	26.788,09
(-) Deduções de Incentivos Fiscais	367,30
(-) Imp. de Renda Retido na Fonte	1.403,37
Imposto de Renda a Pagar	25.017,42

25. Como se vê, deduzir o valor de IR-Fonte, como pretende a recorrente, configuraria dedução em duplicidade. Caso os valores apurados pela fiscalização tivessem sido informados/declarados de forma equivocada em DIPJ/DCTF a recorrente deveria ter apresentado documentação contábil/fiscal durante o procedimento fiscal – conforme foi intimada -, em sede de impugnação ou até mesmo em recurso voluntário, porém, não o fez. Portanto, reputam-se corretas as diferenças apuradas pela fiscalização.

26. Nesses termos, nego provimento em relação ao IRPJ apurado nos anos-calendário 2004 e 2005.

27. No tocante à CSLL, a fiscalização considerou o valor apurado informado na DIPJ (Ficha 17, e-fls. 32), deduziu os valores declarados em DCTF, para os quais foram localizados

pagamentos/DCOMP (e-fls. 14), e lançou a diferença apurada a seguir (e-fls. 134):

Declaração	Rubrica (AC 2004)	AC 2004
DIPJ	CSLL apurada	253.845,94
	(-) CSLL estimativa	200.538,85
	CSLL a pagar	53.307,09
DCTF	Pagamento com DARF	244.312,37
	DCOMP	3.363,15
	Total DCTF	247.675,52

Diferença apurada	
Rubrica	AC 2004
CSLL apurada (DIPJ)	253.845,94
(-) CSLL (DCTF)	247.675,52
Diferença apurada	6.170,42

28. Conforme quadro às e-fls. 134, observa-se que a fiscalização não considerou o débito de CSLL no montante de R\$5.915,47 no mês 03.2004 em razão de não ter localizado pagamento, a despeito de tal valor ter sido declarado em DCTF (e-fls. 14). Veja-se:

COMP	CSLL A PAGAR (DIPJ 2005) (1)	PGTO. COM DARF ANO CALENDÁRIO 2004 (2)	DÉBITOS DECLARADOS EM DCOMP (3)	CSLL A PAGAR (DIPJ 2005) - AJUSTE ANUAL (4)	SALDO DA CSLL A PAGAR (4) - [(2)+(3)]
jan/04	10.348,17	6.985,02	3.363,15		
fev/04	7.206,08	7.206,08			
mar/04	5.915,47	0,00			
abr/04	21.998,41	21.998,41			
mai/04	10.930,13	10.930,13			
jun/04	26.887,70	26.649,41			
jul/04	16.164,38	16.164,38			
ago/04	41.197,67	41.197,67			
set/04	21.607,59	21.607,59			
out/04	5.616,80	5.600,14			
nov/04	32.666,45	32.666,45			
dez/04	53.307,09	53.307,09		253.845,94	
TOTAL	253.845,94	244.312,37	3.363,15	253.845,94	6.170,42

29. Ocorre que a DCTF constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência do crédito tributário declarado, consoante o disposto no art. 5º, § 1º, do Decreto-lei 2.124/84. Com efeito, o crédito tributário confessado e não pago é passível de inscrição em dívida ativa da União. Nesse sentido, o REsp 962.379, de 2008, submetido à sistemática dos recursos repetitivos:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco.

Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (Grifo nosso).

30. Destaque-se ainda que com o advento do art. 90 da MP nº 2.158-35, 2001, são objeto de lançamento de ofício somente “as **diferenças apuradas**, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados”. É dizer, dentre os valores declarados em DIPJ, a qual não constitui confissão de dívida nos termos da Súmula CARF 92¹, somente a diferença não declarada em DCTF está sujeita a lançamento de ofício.

31. Portanto, para fins de apuração da CSLL a pagar deve ser considerado o total de valores declarados em DCTF (e-fls. 14) e não somente os valores já pagos, conforme elencado a seguir:

Diferença apurada	
Rubrica	AC 2004
CSLL apurada (DIPJ)	253.845,94
(-) CSLL (DCTF)	253.590,99
Diferença apurada	254,95

32. Isso posto, o valor de CSLL a pagar apurado no ano-calendário 2004 deve ser reduzido de R\$ 6.170,42 para R\$ 254,95.

Multa isolada

33. Alega a recorrente que que a multa isolada ofende aos ditames da razoabilidade, proporcionalidade do ato administrativo e viola o princípio da individualização da pena, previsto no art. 5º, inciso XLVI, da CF/88, razão pela qual deve ser anulada.

34. Nos termos dos arts. 14 e 17 do Decreto 70.235, de 1972, a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento e considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Nesse sentido, em não havendo impugnação da matéria tem-se a preclusão.

35. É o caso. Conforme observado pela r. decisão de primeira instância, a multa isolada não foi impugnada. Portanto, por se tratar de matéria preclusa, não conheço do recurso voluntário em relação à matéria.

36. Por fim, quanto aos valores compensados em DCOMP, os quais também foram declarados em DCTF, tais valores foram considerados pela fiscalização; portanto, não há controvérsia em relação a esse ponto.

¹ Súmula CARF nº 92: A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado.

Conclusão

37. Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dou-lhe provimento parcial para reduzir o lançamento de CSLL no ano-calendário 2004 para R\$254,95.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior

Voto Vencedor

Conselheira Gisele Barra Bossa, Redatora Designada.

1. Em que pesem os bem fundamentados argumentos trazidos pelo I. Colega Relator, peço vênia, para, respeitosamente, divergir de seu voto para afastar a multa isolada por concomitância. Vamos às razões centrais trazidas por parte dessa C. Turma.

2. Inicialmente, vale registrar que já em outras oportunidades essa relatoria se manifestou no sentido de que a imputação de penalidades tributárias é matéria de ordem pública, nos termos do art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99 e, portanto, o julgador tem a prerrogativa da conhecê-las de ofício.

3. Sobre a temática em questão, vale citar trechos do voto da Conselheira Relatora Semíramis de Oliveira Duro, constantes do r. Acórdão nº 3301004.787, de 23/07/2018:

A rigor, a aplicação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, pois, o Estado não pode punir indevidamente os administrados, por imperativo do art. 37, caput, da CF/88 e art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/99.

As questões de ordem pública são aquelas que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa. Por isso, não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do art. 303, II e III do CPC/73 e, 342, II e III do CPC/2015.

A aplicação de penalidade, sendo matéria de ordem pública, integra a lide de forma implícita, razão pela qual sua inclusão ex officio, pelo julgador, não caracteriza julgamento extra ou ultra petita, hipótese em que prescindível o princípio da congruência entre o pedido e a decisão.

O CARF já se manifestou nesse sentido, veja-se:

“MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DA MULTA DE PENALIDADE. APRECIÇÃO DE OFÍCIO. As matérias de ordem pública podem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenha sido objeto do recurso voluntário. Isso se aplica à exigência de penalidades, dentre elas a multa de ofício

isolada por falta de recolhimento do tributo por estimativa, que foi lançada em concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ano-calendário. Embargos conhecidos e rejeitados. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acórdão nº 1402000.246, julg. 04/08/2010.” (destaques acrescidos)

4. Não há dúvidas que tolerar a indevida aplicação de penalidades é o mesmo que ignorar os próprios princípios que regem a administração pública.

5. Vejam, não foi por acaso que a Constituição atribuiu grande importância ao princípio da moralidade administrativa. Além da sua aplicação residual quando nenhum outro princípio específico constante do artigo 37, da CF/88² for cabível, há várias situações que a lei maior se preocupou com padrões de conduta.

6. E, nesse sentido, vale citar a adoção de procedimentos capazes de afastar atos administrativos que destoem do padrão de conduta juridicamente desejado, bem como a instituição de mecanismos de controle da atividade administrativa, sendo certo que tais princípios não podem ser relativizados pelo Poder Executivo, tampouco por essa julgadora administrativa.

7. Ressalte-se que, também no âmbito infraconstitucional, o legislador cuidou de garantir o cumprimento de preceitos. Confira-se:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos **princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência**.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação **conforme a lei** e o Direito;

[...]

VI - adequação entre meios e fins, **vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público**;

[...]

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar **adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados**; (destaques acrescidos)

² CF/88, **Art. 37**. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...). De certa forma, a conduta do agente público que viole um dos princípios que regem a administração pública, fatalmente implica em violação ao princípio da moralidade.

8. Logo, ainda que não tenha sido impugnada a multa isolada e só trazida a matéria em sede de Recurso Voluntário, deve ser afastado o efeito da preclusão e cabe seu conhecimento *ex officio*.

9. Em concreto, a douta autoridade fiscal considerou que as multas de ofício e isoladas não decorrem da mesma infração e, portanto, não configuram *bis in idem*. Em face de dois ilícitos distintos, estaria correta a aplicação das multas conjuntamente. Entretanto, tal entendimento não deve prevalecer.

10. *In casu*, por mais que seja aplicável a multa de ofício em virtude das diferenças aqui apuradas e mantidas em parte por essa C. Turma, mostra-se descabida a aplicação de multa isolada de forma concomitante, conforme pretendem as autoridades fiscais, com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996 (redação dada pela Lei nº 11.488/2007). Vejamos:

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.

11. Por mais que a redação original do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 tenha sofrido alterações ao longo do tempo, estas não foram capazes de afastar a aplicação da Súmula CARF nº 105. Vejamos:

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.

Redação Original do artigo 44, §1º da Lei nº 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...) § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Medida Provisória nº 303, de 2006)

(...) 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;.

12. As alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/07, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual.

13. A própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/07, limitou-se a esclarecer que a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, efetuada pelo artigo 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

14. E, caso se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, subsiste o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importa o afastamento da penalidade menos gravosa.

15. Nessa linha foi o entendimento desse E. Conselho em casos semelhantes a este, *verbis*:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão. Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

A alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta, quando devida, por se tratar de infração de menor gravidade.

Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em “multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa.” Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida, no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda quando verificada omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte”.

(Processo nº 10920.004434/2010-31, Acórdão nº 1402-001.369, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 10 de abril de 2013, Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva).

“MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE

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”. (Processo nº 16561.720157/2014-43, Acórdão nº 1401-002.076, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 1ª Seção, Sessão de 19 de setembro de 2017, Relator Daniel Ribeiro Silva)

16. Não há dúvidas de que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Logo, descabida a aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada.

17. Diante das razões aqui expostas, voto no sentido de reconhecer integralmente o recurso voluntário, para afastar a multa isolada por concomitância.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa – Redatora Designada