



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10283.724686/2020-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.454 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de abril de 2023
Recorrente CIMENTOS DO BRASIL S/A CIBRASA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015, 2016

PROVAS. DESPESAS OPERACIONAIS.

Na apuração do Lucro Real, são operacionais (dedutíveis) as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei 4.506/1964, artigo 47).

Cabe aos contribuintes a correta escrituração contábil e a guarda das provas que embasaram essa escrituração para a comprovação de que a despesa era necessária.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Não há concomitância ou bis in idem na aplicação das multas isoladas e de ofício. As estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Os atos ilícitos geradores das multas são diversos, assim como as penalidades aplicadas e seus fundamentos.

MULTA AGRAVADA. CABIMENTO.

A multa de ofício será agravada em metade de seu valor nos casos de não atendimento pelos contribuintes, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, (i) por unanimidade de votos, em relação à glosa de despesas financeiras; (ii) por voto de qualidade, quanto à imposição da multa isolada pelo não

recolhimento de estimativas, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, que votaram por dar provimento ao Recurso, quanto a esta matéria; e, (iii) por maioria de votos, em relação ao agravamento da multa de ofício, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias e Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, que votaram por dar provimento ao recurso quanto a tal questão.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Magalhães Lima, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo Oliveira, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo. Ausente o conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (RV), fls. 0409/0419¹, interposto contra decisão de primeira instância, proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil 01, fls. 0384/0399, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016

MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. BASE DE CÁLCULO.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, preceitua que a multa isolada deve ser calculada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, materialidade que não se confunde com a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. CUMULATIVIDADE.

Em face da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, é cabível a exigência cumulativa da multa de ofício sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, não recolhida, e da multa isolada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, não efetuado, relativamente aos anos-calendário a partir de sua vigência. Recurso Especial do Procurador Provido. (Acórdão CSRF nº 9101-002.251, sessão de 01/03/2016, REsp da PGFN, Relator Marcos Aurélio Pereira Valadão))

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015, 2016

APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

Cabe ao impugnante mencionar na sua impugnação os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir (Art. 16, inciso III do PAF).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, julgar a **impugnação improcedente**, mantendo o crédito tributário exigido em parte.

Para esclarecimento, a autuação trata de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (**IRPJ**) e de sua multa exigida isoladamente, fls. 002 e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (**CSLL**) e de sua multa exigida isoladamente, fls. 017, relativos a fatos geradores ocorridos nos anos calendários 2015 e 2016.

¹ Numeração conforme arquivo pdf.

A sistemática de apuração dos tributos foi pelo regime do Lucro Real e nos valores já estão incluídos juros de mora e multa de ofício, agravada, calculados até a data de elaboração do lançamento.

As razões para o lançamento estão dispostas no Relatório de Verificação Fiscal (RVF), fls. 034/052, e, em síntese, os créditos foram lançados devido a:

DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS

INFRAÇÃO: DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS - Despesas Não Necessárias - Juros S/Empréstimos e Financiamentos/ Juros S/ Empréstimos Interligadas

...

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Cientificada em 04/12/2020, fls. 0215, a Recorrente impugnou a exação em 06/01/2021, fls. 0323/0332.

A DRJ analisou a impugnação e proferiu a decisão citada.

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 11/06/2021, sexta feira, fls. 0407.

Em 12/07/2021 a Recorrente apresentou seu recurso, fls. 0409/0419, com as alegações abaixo.

Destaca, primeiramente, a tempestividade do recurso e descreve os fatos, conforme define.

Já no mérito, demonstra sua inconformidade com o lançamento com base na **glosa de despesa financeira, decorrente de contratação de financiamento**.

Inicia destacando que no Livro Razão da conta contábil “621010009 – Juros S/Empréstimos e Financiamentos” constam lançamentos com os históricos citados, fls. 0414.

Ressalta que os lançamentos com os históricos citados referem-se a despesas com juros decorrentes de contrato de mútuo, contraído junto à instituição estrangeira nos anos de 2012 e 2013, cujo custo financeiro era incorrido mensalmente nos anos fiscalizados.

Informa que deve se observar que o registro no histórico é o mesmo registro utilizado no Registro de Operação Financeira (ROF) do SISBACEN, cujo teor pode ser consultado através de extratos anexados na impugnação, o que invalida a conclusão da fiscalização, que presumiu que os valores referentes às despesas financeiras com juros fossem decorrentes de empréstimos contraídos no período fiscalizado, fls. 042, tão somente para que esses valores fossem repassados a empresas coligadas, o que ínfima a conclusão fiscal, pois está em desacordo com as normas ligadas ao IRPJ.

Defende que custos operacionais são os gastos que a empresa incorre para adquirir, produzir e vender os bens e serviços objetos de suas operações e que as despesas operacionais são os gastos não computados nos custos, mas que se apresentam como necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtiva (Lei 4.506/1964, art. 47; e RIR/99, art. 162).

Alega que no presente caso os empréstimos tomados foram contraídos de maneira a viabilizar um melhor fluxo de caixa para a empresa, o que se fez necessário para fins de viabilização do empreendimento por meio de aquisição de insumos e pagamento de salários, por exemplo, portanto, essas despesas são necessárias - pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa - não havendo como sustentar a glosa.

Refuta os argumentos tecidos pela DRJ de que não teria havido prova de que os empréstimos não haviam sido repassados, nem que foram empregados na atividade operacional da empresa, classificando essa posição como um subterfúgio para caçar a possibilidade de discussão.

Reafirma seu argumento de defesa, que o Fisco não comprovou que os empréstimos, cuja contratação deu-se nos anos de 2012 e 2013, foram repassados às demais empresas, sendo essa definição mera conjectura, pois não foram aferidas quaisquer transferências ocorridas nos anos nos quais foram contraídos os empréstimos.

Por fim, defende que a fiscalização não comprovou os dispêndios dos empréstimos, supondo que o mesmo teria sido transferido e impondo que a contribuinte fizesse prova contrária à sua suposição, sendo, portanto, necessário que as despesas financeiras incorridas sejam consideradas dedutíveis.

Em outro ponto, quanto às **despesas financeiras referentes a juros sobre mútuos**, afirma que são justificáveis pelos mesmos motivos daquelas decorrentes de empréstimos tomados junto ao mercado financeiro, o que vem a tornar igualmente legítima sua dedução.

Já no que se refere a **cumulação entre multas isolada e de ofício**, apresenta argumentos para defini-la como excesso absolutamente censurável, razão pela qual se requer desde já a improcedência de sua aplicação.

No que tange ao **agravamento da multa de ofício**, afirma que o mesmo não deve ser mantido, pois sua aplicabilidade se restringe aos casos em que o Fisco não detém informações suficientes para concretizar a autuação, o que não ocorreu, conforme entendimentos expostos proferidos pelo CARF.

Afirma que o Fisco não teve qualquer dificuldade em acessar os documentos para efetuar o lançamento, já tendo acesso a todas as informações e que restou claro que a empresa esclareceu suficientemente o modus operandi, de forma a permitir que a autoridade chegasse sem maiores dificuldades as suas conclusões.

Requer a reforma da autuação e da decisão a quo também nesse ponto.

O Recurso foi enviado ao CARF, para análise e decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator.

ADMISSIBILIDADE:

O recurso deve ser admitido, pois tempestivo e pertinente, conforme a legislação.

MÉRITO:

Quanto ao mérito a primeira alegação da Recorrente é de que as glosas de despesas financeiras (decorrente de contratação de financiamento e referentes a juros sobre mútuos) devem ser retificadas.

A Recorrente alega que as despesas financeiras foram contratadas com instituição estrangeira, em períodos anteriores ao fiscalizado, de forma diversa do que concluiu o Fisco, de que os empréstimos foram contraídos no período fiscalizado, para que esses valores fossem repassados a empresas coligadas, o que já inviabiliza a autuação.

Alega que os empréstimos tomados foram contraídos de maneira a viabilizar um melhor fluxo de caixa para a empresa, o que se fez necessário para fins de viabilização do empreendimento por meio de aquisição de insumos e pagamento de salários, por exemplo, portanto, por essas despesas serem necessárias - pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa - não há como sustentar a glosa.

Por fim, nesse ponto, ataca os argumentos da decisão a quo - de que não teria havido prova de que os empréstimos não haviam sido repassados, nem que foram empregados na atividade operacional da empresa - classificando essa posição como um subterfúgio para caçar a possibilidade de discussão.

Pois bem, para melhor análise, deve-se verificar a acusação fiscal, fls. 038.

18. Como a contribuinte apresentou em suas escriturações contábeis valores significativos em despesas financeiras, e possuía valores de créditos com pessoas ligadas em montante elevado, intimou-se a contribuinte por meio do Termo de Intimação Fiscal N° 01/02.0.01.00-2019-00050-9, para apresentar a partir dos lançamentos no livro Razão, planilhas das contas de despesas/receitas financeiras (anexo 02), no qual estavam detalhadas nos razões anexo à intimação, indicando qual conta do Passivo/Ativo ocasionou a receita/despesa, a taxa efetiva praticada, a documentação comprobatória das operações escrituradas em sua contabilidade.

19. Em 09 de outubro de 2020, **depois de 195 dias da ciência** do TIF N° 01/02.0.01.00-2019- 00050-9, e de duas reintimações, conforme relatado minuciosamente nos itens 10 a 14 deste relatório, o contribuinte junta ao Dossiê de Comunicação com o Contribuinte, uma única resposta, a qual transcrevemos abaixo (fls. 039):

...

20. Ou seja, **o contribuinte NÃO apresentou as informações solicitadas no TIF para os anos calendários de 2015 e 2016**, denota-se em tal resposta total falta de comprometimento e empatia por parte do contribuinte em atender a intimação de forma adequada, não apresentando as documentações comprobatórias e esclarecimentos necessários para análise do pleito por parte dessa fiscalização.

21. A mera informação por parte do contribuinte de que “os juros são cobrados com base no saldo mensal das contas” e imputando a essa fiscalização o cálculo, ao afirmar que “podendo ser consultado do Sped, sobre a alíquota máxima de 6% (seis por cento) ao ano”, de modo algum pode ser tolerado para correta demonstração hábil de atendimento à intimação. É necessário a disponibilização da documentação comprobatória de base à escrituração contábil verificada no Sped.

...

25. Somente são dedutíveis na apuração do lucro real as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, nos termos do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), conforme transcrito abaixo:

...

28. Através da verificação da Escrita Contábil apresentada pela contribuinte, ficou claro que ocorreram operações de crédito, entre ela e as empresas ligadas, bem como captação de recursos com instituições financeiras, no qual geraram montante significativo de despesas financeiras.

29. Destarte, verificando a resposta da contribuinte **observa-se que a mesma em nenhum momento se ateve em apresentar documentos e esclarecimentos que justificassem a dedutibilidade de tais despesas.**

Em síntese, o Fisco glosou as despesas por não terem sido apresentados documentos e justificativas de que as mesmas seriam operacionais.

Na impugnação, fls. 0323/0380, a Recorrente não apresenta nenhuma justificativa e nenhum documento capaz de demonstrar que essas despesas com juros são operacionais.

Apresenta comprovantes dos empréstimos, apresenta parte da escrituração contábil, mas esses documentos, isolados, não são capazes de conceituar que tipos de despesas são essas. Essa correlação dos documentos com a sua conceituação como despesa operacional (pelas suas características e requisitos) é questão imprescindível para a dedutibilidade.

A legislação, da época, traz a definição sobre o que deve ser conceituado como despesa operacional.

Decreto 3.000/1999:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, **necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a **realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as **usuais ou normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 300. Aplicam-se **aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.**

Portanto, conforme a legislação caberia a Recorrente comprovar que essa despesa com juros foi necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva **fonte produtora.**

Saliente-se que não se está aqui discutindo a data de concessão dos empréstimos, mas a conceituação das despesas geradas por eles.

Como a Recorrente não prova que as despesas citadas eram necessárias à sua atividade e à manutenção da sua respectiva fonte produtora, nego provimento ao recurso nesse ponto.

Em outro ponto, a Recorrente defende que a **cumulação entre multas isolada e de ofício** é absolutamente censurável, razão pela qual se requer desde já a improcedência de sua aplicação.

Nesse ponto, acompanho, integralmente, o teor da decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no Acórdão 9101-003.913, proferido pelo Conselheiro Flávio Franco Corrêa, pois reflete totalmente minhas convicções sobre o assunto:

“A questão a ser apreciada diz respeito à procedência da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL não pagas, referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008, aplicadas em concomitância com a multa de ofício e após o encerramento do ano-calendário.

De início, é preciso assinalar que o pagamento do tributo por estimativa, instituído pela Lei nº 9.430/1996, é uma alternativa à apuração trimestral, prevista na mesma lei. Feita a opção pelo recolhimento do tributo por estimativa, o Estado aguarda a entrada desses recursos.

O contribuinte, por outro lado, pode ser autuado com a imposição de uma multa isolada, caso deixe de efetuar o recolhimento das estimativa sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, previsto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995.

Entretanto, para o julgamento da questão aqui articulada, mostra-se indispensável retornar à redação original da Lei nº 9.430/1996, para confronto com o texto atual, daí entrecortando com a jurisprudência antiga até a exegese que ressaia da disposição normativa hoje em vigor.

Repare-se a redação original do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, verbis:

"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;

[...]

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

[...]

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;"

Uma posição majoritária defendia que tal disposição prescritiva era compatível com a interpretação de que, sendo o recolhimento por estimativas antecipação do tributo apurado na declaração de ajustes, não poderia ser aplicada a multa isolada em exame depois de encerrado o período-base de apuração, porque, desde então, já teria ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL, sendo conhecido o tributo definitivo a ser recolhido.

Para essa corrente, o disposto no inciso IV, § 1º, do artigo 44, da Lei 9.430/1996 tinha como propósito obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável IRPJ e CSLL devidos ao final do ano calendário, a denotar o inerente dever de antecipar o cumprimento de uma obrigação futura. De acordo com essa linha, a partir do encerramento do ano calendário, desaparecia o dever de efetuar a antecipação e, com isso, a penalidade perdia sua razão de ser, pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado.

A posição então dominante consagrou-se neste Conselho, nos termos da **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 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 posição doutrinária e jurisprudencial então prevalecente desprezava que o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelecia, em sua redação original, que a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas também deveria ser aplicada, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL.

Isso, por si só, já revelava que a multa isolada em apreço poderia ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano calendário, pois sua incidência não dependia do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

Acontece que, em 2007, foi editada a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (MP nº 351/2007), que alterou o texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, o qual passou a ter a seguinte redação:

"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:

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;

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."

Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, **antes** incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a incidir sobre o valor do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95. A alteração legislativa decorreu do claro propósito de contornar a jurisprudência dominante, ao trazer ao mundo jurídico que a multa isolada não mais incidirá sobre um tributo antecipado, como o próprio caput do artigo 44 sugeria, em sua redação original, ao estabelecer que, “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”. Com a Lei nº 11.488/2007, a multa isolada é aplicada sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento integral da estimativa que compõe o esperado fluxo de caixa da União, embora não mais incidente sobre a totalidade ou diferença da antecipação de tributo não recolhida, mas incidente sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao final do ano calendário, caso lhe falte o devido suporte em balanço de suspensão ou redução. Isso, por si só, já traduz que a multa isolada em lume pode ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano calendário, pois sua incidência não depende do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida isoladamente do tributo devido ao final do ano calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano- calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, ainda que, ao final do ano calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de declaração e declaração inexata; para o inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, bis in idem.

Se o contribuinte opta pela apuração anual, o que implica submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa, não poderá alegar que, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não estará sujeito à multa isolada após o encerramento do ano-calendário, tendo em conta que dessa proposição resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas, colocando em risco o fluxo de caixa da União, que é dependente tanto da efetivação da antecipação de tributos como da efetivação de recolhimentos definitivos de tributos federais.

Complemente-se o exposto com a orientação extraída do acórdão n.º 9101-002.438 da CSRF, 1ª Turma, relatora Conselheira Adriana Gomes Rego, sessão de 20/09/2016, no sentido de que, “sob essa ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, § 2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.”

A tese de que a infração que motiva a multa isolada é absorvida, por consunção, pela infração que dá causa à multa de ofício, não pode prosperar, por sua própria fraqueza. Consoante o magistério de Luiz Regis Prado², na consunção, “*determinado crime (norma consumida) é fase de realização de outro (norma consuntiva) ou em uma forma regular de transição para o último – delito progressivo*”.

Destaquem-se, pois, as infrações do caput do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996 que dizem respeito à lide, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, para a devida análise:

- a) no inciso I, falta de pagamento do tributo, falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata;
- b) no inciso II, alínea “b”, deixar de efetuar o pagamento de estimativas.

De modo algum é possível asselar que deixar de efetuar o pagamento de estimativa constitui fase de realização da falta de pagamento de tributo apurado na declaração de ajuste. Em outras palavras, não se pode dizer que, aquele não pagou o tributo apurado na declaração de ajuste, anteriormente deixou de efetuar o pagamento de estimativas.

Em outro sentido, deixar de efetuar o pagamento de estimativas também não constitui regular transição para a falta de pagamento do tributo apurado na declaração de ajuste. Deixar de efetuar o pagamento de estimativa não é uma etapa antecedente necessária pela qual o agente antes atravessa para deixar de realizar o pagamento do tributo apurado na declaração.

De igual modo, é impossível afirmar que deixar de efetuar o pagamento de estimativas é fase de realização da entrega de declaração inexata ou da omissão da entrega da declaração de ajuste, tanto quanto é impossível sustentar que deixar de efetuar o pagamento de estimativas é uma forma regular de transição para a apresentação de declaração inexata ou para a omissão de declaração de ajuste.

Inequivocamente, não há interligação por necessidade entre quaisquer das modalidades de infração do inciso I do caput do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, na redação atual, e a infração do inciso II, alínea “b”, do mesmo artigo. A pessoa jurídica pode ser omissa em relação à entrega de declaração de ajuste, ou pode ter apresentado declaração de ajuste inexata, e ter efetuado corretamente os pagamentos de estimativas.

Também não há necessidade entre deixar de pagar o tributo apurado na declaração de ajuste e deixar de pagar a estimativa, ou seja, uma pessoa jurídica pode ser omissa em relação ao pagamento do tributo apurado na declaração de ajuste sem ter deixado de efetuar os pagamentos devidos de estimativa.

À vista do exposto, repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque

2

Curso de direito penal brasileiro, volume I - parte geral, arts. 1º a 1º a 120, 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 190.

quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Soma-se a esses claros e lógicos argumentos esclarecimento quanto à aplicação de Súmula CARF.

A Súmula CARF 105 possui o seguinte teor:

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.

Cabe salientar que a asserção contida na súmula só é válida para os anos calendários anteriores a 2007, pois com fundamento em dispositivo legal que foi posteriormente modificado em 2007 (no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996).

Depois de 2007, como é o caso do presente processo, a multa é aplicada com base no art. 44, II, b, da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto a Súmula nº105 só é aplicada nos aos anos calendários anteriores a 2007, eis que precisam se lastrear no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pela art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Como o caso que se cuida refere-se a fatos posteriores a 2007, não há que se falar em aplicação da súmula ao caso concreto.

Destarte, as duas multas podem conviver, e devem ser aplicadas, pois assim determina a legislação em vigor, são oriundas de descumprimento de fatos distintos e possuem fundamentos jurídicos distintos, não havendo razão no argumento da Recorrente.

Por fim, a Recorrente questiona o **agravamento da multa de ofício**, imposto pelo Fisco.

Para a Recorrente o agravamento não deve ser mantido, pois sua aplicabilidade se restringe aos casos em que o Fisco não detém informações suficientes para concretizar a autuação, o que, para a Recorrente, não ocorreu. Os fatos que acarretaram o agravamento da multa decorreram da ausência de informações sobre as despesas, tidas pela Recorrente como operacionais, mas que não foram comprovadas como tal, conforme já demonstrado acima e o relato fiscal, fls. 048.

Deve-se verificar o que determina o agravamento da multa, expresso na Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei n' 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;(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

...

2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo **serão aumentados de metade**, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no **prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei n' 11.488, de 2007)**

I – prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

III -apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

Pois bem, está claro, até consignado nesse voto, que a Recorrente não apresentou ao Fisco documentos que tivessem o condão de comprovar que as despesas tidas como operacionais realmente o eram.

A fiscalização acusa, claramente, a Recorrente de não atender nenhuma intimação fiscal referente aos anos-calendários de 2015 e 2016, conforme documentado nos Termos de Constatação e Reintimação Fiscal N.º 05 e 06/02.0.01.00-2019-00050-9, que se encontram anexos ao processo.

Ressalte-se que a legislação acima não traz possibilidade de aplicação, ou não, do agravamento no caso do Fisco deter, ou não, informações suficientes para concretizar a autuação.

Essa interpretação não consta da legislação. A acusação foi clara – motivadora do agravamento – e de fácil contestação por parte da Recorrente, que não a contesta.

Assim, por todo exposto, nego provimento ao recurso, também nesse ponto.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, conheço do recurso voluntário e nego provimento ao mesmo, pelos termos expostos no relatório e voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

