



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.722042/2010-83
ACÓRDÃO	1001-003.955 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DENTAL PLAN LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

MULTA DE OFÍCIO e MULTA ISOLADA. DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A multa de ofício exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas.

De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

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

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 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 estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz e Ana Cláudia Borges de Oliveira que davam provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente). Ausente (s) o conselheiro(a) Jose Anchieta de Sousa, o conselheiro(a) Paulo Elias da Silva Filho.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do acórdão de nº. 12-102.189, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

A DRF de Recife/PE lavrou o Auto de Infração relativo a Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no dia 25/08/2010 de e-fls. 4/10, cujo teor segue em síntese:

“AUTO DE INFRAÇÃO

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)

Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração (ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

001 - FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO

O contribuinte deixou de recolher o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, informado na DIPJ, ficha 12A, item 19 - Imposto de Renda a Pagar, como demonstrado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, anexo, como se aqui transcrito fosse.

0001 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

INSUFICIÊNCIA DE DELARAÇÃO E RECOLHIMENTO

Valor apurado conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO FISCAL.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa (%)
31/12/2007	60.126,45	75,00

Enquadramento Legal

Art. 841, incisos I, III e IV, do RIR/99.

002 - MULTAS ISOLADAS

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada, como demonstrado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, anexo, como se aqui transcrito fosse.

Data	Valor Multa Isolada
(...)	

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07.

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

(...)

Enquadramento Legal

MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO

Fatos Geradores a partir de 15/06/2007.

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15.06.2007.

JUROS DE MORA

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (p/Fatos Geradores a partir de 01/01/97): percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

(...)

TERMO DE ENCERRAMENTO**Contexto**

Encerramos, nesta data, a ação fiscal levada a efeito no sujeito passivo acima identificado, tendo sido verificado, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA, onde foi(ram) constatada (s) a(s) irregularidade(s) mencionada (s) no(s) Demonstrativo(s) de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal.

Da referida ação fiscal foi apurado o Crédito Tributário abaixo descrito.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica R\$ 119.555,42

Multa Exigida Isoladamente - IRPJ R\$ 96.149,23

(...)”.

A DRF de Recife/PE lavrou o Auto de Infração relativo a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no dia 25/08/2010 de e-fls. 13/19, cujo teor segue em síntese:

AUTO DE INFRAÇÃO

Contribuição Social s/Lucro Líquido

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO(S) LEGAL(IS)

Contribuição Social Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração (ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

001 - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

O contribuinte deixou de recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativo ao ano-calendário de 2007, informado na Ficha 17, item 61, como demonstrado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, anexo, como se aqui transcrito fosse.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa (%)

31/12/2007 60.126,45 75,00

Enquadramento Legal

Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88;

Art. 28 da Lei nº 9.430/96;

Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

002 - MULTAS ISOLADAS FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da estimada, como demonstrado aqui transcrito fosse.

Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, anexo, como se fosse.

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07.;

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

(...)

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

Contribuição Social s/Lucro Líquido

Enquadramento Legal

MULTAS PASSIVEIS DE REDUÇÃO

Fatos Geradores a partir de 15/06/2007.

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15.06.2007.

JUROS DE MORA A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (p/Fatos Geradores a partir de 01/01/97): percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

(...)

TERMO DE ENCERRAMENTO

Contexto

Encerramos, nesta data, a ação fiscal levada a efeito no sujeito passivo acima identificado, tendo sido verificado, por amostragem, o cumprimento das

obrigações tributárias relativas a CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, onde foi(ram) constatada(s) a(s) irregularidade(s) mencionada(s) no(s) Demonstrativo(s) de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal.

Da referida ação fiscal foi apurado o Crédito Tributário abaixo descrito.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO:

Contribuição Social s/Lucro Líquido R\$ 60.219,72

Multa Exigida Isoladamente - CSLL R\$ 43.747,38

(...)”.

A DRF de Recife/PE elaborou o Termo de Verificação e Constatação Fiscal, no dia 25/08/2010 de e-fls. 22/24, cujo teor segue em síntese:

“CONTEXTO

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em decorrência do procedimento administrativo de Revisão Interna da Declaração de Informações Econômico-Fiscais, DIPJ ND 1555510, relativa ao ano-calendário de 2007, Lucro Real: Cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) Mensal por Estimativa, através do Termo de Intimação Fiscal nº 01, datado de 12.07.2010, recepcionado pelo contribuinte em 16.07.2010, pelo Aviso de Recebimento nº SK 23658928 9, intimamos o contribuinte a prestar esclarecimentos sobre as irregularidades a seguir relacionadas:

(...)

Em atendimento ao solicitado, através de documento datado de 06 de agosto de 2010, a empresa informa ter apresentado as DCTF's retificadas dos 1º e 2º Semestres do ano calendário de 2007, e comunica, que em relação aos pagamentos fez a opção pelo parcelamento da Lei 11.941/2009, com a inclusão da totalidade dos débitos, e que, portanto, o pagamento do IRPJ e CSLL do exercício de 2007 estariam inclusos nesta opção (anexa cópia do recibo de declaração de inclusão da totalidade dos débitos no parcelamento da Lei nº 11.941/2009 e cópia das DCTFs).

Com o acima exposto, entendemos:

1. Em relação ao IRPJ e CSLL, estimativa mensal (falta de recolhimento):

Mesmo tendo o contribuinte incluído em DCTF os débitos referentes a IRPJ e CSLL — Estimativa mensal, não isenta o mesmo do pagamento da multa isolada, considerando o que estabelece os Artigos 222 e 843 do RIR/99 combinado com o artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, e alterações previstas pelo artigo 14 da Medida Provisória nº 351/07, que assim estabelece:

RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999:

Art. 222 — A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único).

Art. 843 — Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente (Lei nº 9.940, de 1996, art. 43, parágrafo único).

Lei nº 9.430, de 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:

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;

Medida Provisória nº 351, de 2007:

Art. 14. — O art. 44 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicados as seguintes multas:

II — de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

b) - na forma do art. 2 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.

Assim, serão lavrados autos de infração do IRPJ e CSLL, estimativa, nos valores abaixo especificados, referente a multa isolada:

(...)

2. Falta de recolhimento do IRPJ e CSLL, apurados no final do exercício:

a) Imposto de Renda sobre o Lucro Real - Ficha 12 A, item 19 - Imposto de Renda a Pagar, ajuste final, informado o valor de R\$ 60.126,45, cujo valor não foi declarado em DCTF, nem encontrado pagamento nos sistemas da Receita Federal.

Fundamento legal: Arts. 247 e 841 do RIR/90.

d) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — Ficha 17, item 61 - CSLL A PAGAR, ajuste final, informado o valor de R\$ 30.285,52, cujo valor não foi declarado em DCTF, nem encontrado pagamento nos sistemas da Receita Federal.

Fundamento legal: Art. 77, inciso III, do Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 149 da Lei nº 5.172/66, art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88, Art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; e Art. 37 da Lei nº 10.637/02.

(...)”.

DA IMPUGNAÇÃO

Informou a Contribuinte que foi acusada de não recolher o IRPJ e a CSLL apurados e informados na DIPJ para ano-calendário de 2007, e de não recolher as estimativas mensais daquele período, também informadas em DIPJ.

Pontuou que não tendo havido o recolhimento, o Fisco lançou os tributos devidos (IRPJ e CSLL) e impôs duas multas: uma dita "de ofício", proporcional ao imposto apurado ao final do ano-calendário e não recolhido; outra dita "isolada", pelo não pagamento das estimativas devidas.

Asseverou que o crédito tributário foi constituído com o lançamento impugnado e considerando que a empresa aderiu ao Refis instituído pela Lei 11.941/2009, tendo optado pela inclusão de todos os débitos, constituídos ou não, os tributos lançados (IRPJ e CSLL nos valores respectivos de R\$ 60.126,45 e R\$ 30.285,52), e seus acréscimos, serão indicados para pagamento quando da consolidação do Refis, observadas as reduções legais.

Ressaltou que a discussão se cinge à multa isolada imposta pelo não recolhimento das estimativas mensais.

Aduziu que a multa imposta é improcedente por dois motivos: primeiro porque há concomitância de multa (isolada e de ofício), o que não é possível; segundo porque, encerrado o período de apuração, a exigência de recolhimento por estimativa deixa de ter sua eficácia.

Ponderou que o fisco cobra multa isolada para a estimativa não recolhida de dezembro e ainda cobra, para esse mesmo período, o tributo, acrescido de multa de ofício. Destacou que há, portanto, uma evidente duplicidade de multa pelo mesmo fato.

Pleiteou que sejam acolhidas as razões de defesa para que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

DO ACÓRDÃO PROLATADO PELA DRJ/RJO Nº. 12-102.189

A DRJ analisou a impugnação julgando-a improcedente, mantendo o crédito tributário e-fls. 154/162.

A Contribuinte interpôs recurso voluntário nos seguintes termos, cuja síntese segue abaixo (e-fls. 175/218):

“ILUSTRÍSSIMO SENHOR DELEGADO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM RECIFE - PERNAMBUCO

Ref. Acórdão 12-102.189

8ª Turma da DRJ/RJO

PAF nº. 10480.722042/2010-83

SUL AMÉRICA ODONTOLÓGICO S.A, pessoa jurídica de direito privado, inscrita nº CNPJ/MF sob o nº. 11.973.134/0001-05, com sede Rua dos Pinheiros, 1673, 7º andar, Ala Sul, andar 11, Pinheiros – São Paulo, na qualidade de sucessora por incorporação da DENTAL PLAN LTDA, inscrita no CNPJ nº 70.067.137/0001-49, já qualificada nos autos do processo acima epigrafado, vem respeitosamente perante V. Sa., por seu advogado que ao final subscreve (doc. 01), interpor, na forma do art. 33 do Decreto 70.235/72, RECURSO VOLUNTÁRIO em face da r. decisão proferida pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro (RJ) (fls. 154-162), que julgou improcedente Impugnação apresentada pela Recorrente, decisão essa que deve ser reformada pelas razões em anexo.

Tempestividade: Esclarece, para os devidos fins, que foi intimada da decisão recorrida em 30/10/18 (fl. 170). De sorte que o prazo recursal de 30 (trinta) dias teve início em 31/10/2018. Excluindo-se da contagem o dia de início e incluindo o do vencimento, o prazo expirara em 29/11/2018 estando tempestivo, portanto, o presente recurso.

Considerando o cabimento deste recurso, e sua tempestividade, a Recorrente requer, uma vez ultrapassadas as formalidades legais, sejam os autos remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, onde será processado e julgado.

Termos em que pede e espera deferimento.

Recife, 01 de novembro de 2018.

(...)

ILUSTRÍSSIMO SENHOR PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

RAZÕES DE RECURSO VOLUNTÁRIO

Ref. Acórdão 06-063.670 - 8ª Turma da DRJ/RJO

PAF nº. 10480.722042/2010-83

Recorrente: Sul América Odontológico S.A.

Recorrido: DRJ/RJO 1. Dos fatos:

Trata-se de Auto de Infração lavrado para cobrar o IRPJ e CSLL (acrescido de multa de ofício e juros) declarados em DIPJ do ano-calendário 2007 e não pagos/declarados em DCTF, além de multa isolada por falta de pagamento das estimativas mensais também do ano-calendário de 2007.

Cabe salientar que a Recorrente aderiu ao parcelamento oferecido pela Lei nº 11.941/2009 e incluiu os débitos cobrados referente ao débito de IRPJ e CSLL cobrado (acrescido da multa de ofício e juros).

Assim, a Recorrente apresentou impugnação somente relativo à cobrança da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa mensal, aduzindo a (i) impossibilidade de cobrança em concomitância das multas de ofício e isolada, entendimento hoje respaldado pela Súmula nº 105 do CARF, a (ii) impossibilidade de impor multa isolada depois de encerrado o período de apuração e a (iii) desproporcionalidade da multa aplicada diante dos tributos apurados no encerramento do período de apuração.

Contudo, em Acórdão nº 06-063.670 (fls. 154-162) prolatado a 8ª Turma da DRJ/RJO negou provimento à Impugnação e julgou procedentes as autuações, para manter o valor da multa isolada aplicada de R\$ 96.149,23, pelo não recolhimento das estimativas de IRPJ e de R\$ 43.747,38, pelo não recolhimento das estimativas de CSLL, conforme ementa a seguir:

(...)

Percebe-se da leitura do acórdão, que a Turma Julgadora se limitou a analisar as bases legais da multa de ofício e da multa isolada, como se as mesmas tivessem sido aplicadas de maneira exclusiva, e não de maneira concomitante, como ocorreu no caso em concreto.

Ocorre que, data venia, a decisão da DRJ merece ser reformada, pelos fatos e fundamentos a seguir.

2. Dos Fundamentos:

a) Da Impossibilidade de concomitância de multas:

É incontroverso que o Auto de Infração ora combatido abarcou o lançamento de Tributo (IRPJ e CSLL) acrescido de multa de ofício de 75% e juros, bem como, e de maneira concomitante, de multa isolada de 50%, todos em relação ao ano-calendário de 2007.

O debate sobre a concomitância dessas multas (de ofício e isolada) não é recente, e sendo assim, já possui uma larga fonte doutrinária e jurisprudencial administrativa a respeito da matéria.

A Turma julgadora, acerca da questão, entendeu que:

(...)

Não obstante, esta não é a posição majoritária nem da doutrina e nem da jurisprudência administrativa, conforme se percebe abaixo.

A concomitância da multa isolada e de ofício não é possível, consoante manifestado por Hiromi Higuchi, em seu Imposto de Renda das Empresas, atualizado em 2010,

(...)

E, de fato, as hipóteses de aplicação previstas para ambas as multas são diferentes e excludentes, não comportando interpretação conciliatória. Segundo o inciso I do art. aplicável na hipótese de lançamento de ofício de tributo, mas apenas de aplicação isolada de multa, quando a estimativa mensal não é recolhida.

O tema está pacificado no âmbito do CARF, desde a publicação da Súmula 105 deste Conselho, que assim prevê:

Súmula 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.

Ou seja, o acórdão recorrido está em clara afronta à Súmula CARF 105, motivo pelo qual deve ser reformado.

Segue abaixo recentes precedentes deste CARF que demonstram a posição atualizada das Turmas e da Câmara Superior:

(...)

No presente processo, o fisco cobra multa isolada para a estimativa não recolhida e ainda cobra para o mesmo período de 2007, o tributo, acrescido de multa de ofício, em clara afronta à Súmula CARF 105, e em divergência aos precedentes recentes do CARF e da CSRF.

Nada mais absurdo uma vez que ambas são calculadas sobre os mesmos valores apurados implicando em dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, sendo nulo o argumento de que foram aplicadas devido a infrações diferentes.

Dessa forma, impõe-se a reforma do acórdão recorrido para reconhecer a improcedência da multa isolada imposta concomitantemente com a multa de ofício imposta no mesmo Auto de Infração pelo não recolhimento dos tributos (IRPJ e CSLL).

b) Impossibilidade de Impor Multa Isolada depois de Encerrado o período de apuração (débitos parcelados):

A multa isolada foi aplicada após o encerramento do período de apuração do IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2007 e assim, a exigência dos recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo devidamente apurado.

Dessa forma, é importante lembrar que a Recorrente aderiu ao parcelamento oferecido pela Lei nº 11.941/09 (fl. 74) no tocante aos tributos lançados (IRPJ e CSLL) e seus acréscimos. Portanto, não haverá mais que se falar em estimativa não paga e, muito menos, em incidência de multa isolada sobre ele.

A CSRF já decidiu no sentido de que, encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente. Eis decisões:

(...)

Oportuno ressaltar que, igual ao caso paradigma, também o tributo em questão foi pago no Refis instituído pela Lei 11.941/2009, consoante esclarecimento efetuado na própria decisão recorrida.

Assim, também por esse motivo, merece ser reformada a decisão recorrida, porque não procede a multa isolada uma vez que imposta depois de encerrado o período de apuração e pago o tributo efetivamente devido.

c) Desproporcionalidade de multa aplicada diante dos tributos apurados no encerramento do período de apuração:

O Acórdão combatido trouxe informação de que “Quanto à desproporcionalidade entre os valores das multas isoladas aplicadas e dos valores apurados de IRPJ e de CSLL no encerramento do período, verifica-se que tanto os valores que serviram de base de cálculo para a multa isolada (estimativas mensais) quanto aqueles apurados no ajuste anual foram informados pelo próprio sujeito passivo, tendo em vista a natureza do procedimento fiscal realizado (revisão de declarações). Não havendo reparos a implementar.” Nada mais absurdo!

Resta esclarecer que com o encerramento do ano-calendário, a Recorrente apurou IRPJ a pagar no valor de R\$ 60.126,45 e CSLL a pagar no valor de R\$ 30.285,52.

Assim foi aplicada multa pelo não recolhimento da estimativa de IRPJ no valor de R\$ 96.149,23 (160% do valor de todo o tributo apurado no AC de 2007) e para a CSLL R\$ 43.747,38 (144% do valor de todo o tributo apurado no AC de 2007).

De fato, a estimativa nada mais é do que uma mera antecipação do tributo devido quando do encerramento do ano-calendário. E assim sendo, só são relevantes enquanto antecipações do tributo devido em 31 de dezembro. Depois de encerrado o ano-calendário, prevalece a exigência do IRPJ e da CSLL na forma e

montante identificados na apuração anual, que no presente caso, já foram devidamente pagos.

De forma que não é proporcional impor uma multa pelo não recolhimento do tributo em montante superior ao que deixou de ser recolhido. Principalmente como no caso dos autos, em que não há qualquer indício ou acusação de dolo ou fraude.

Além do mais, como adiantado, a multa isolada tem por hipótese o não recolhimento do tributo que seria devido. De forma que, caso a autuação ocorra antes de encerrado o exercício, é concebível calcular a multa sobre o valor do tributo estimado. Todavia,

44 da Lei 9.430/96, a multa de ofício será aplicada juntamente com o tributo apurado por lançamento de ofício (regra geral). A multa isolada em questão, por sua vez, não é uma vez encerrado o exercício, em se entendendo possível a aplicação da multa (o que se admite por amor ao debate), esta deve ter por base o tributo definitivamente devido.

Quer dizer, ainda que fosse devida a multa isolada, esta deveria tomar por base o IRPJ e a CSLL apurados ao final do ano-calendário, pelo que, também sob esse enfoque, o lançamento é improcedente.

Sendo assim, também por este motivo, deve ser reformada a decisão recorrida para afastar a multa isolada.

3. Do pedido:

Do exposto, a Recorrente pede que esse c. Colegiado dê provimento ao Recurso Voluntário, para julgar improcedente o Auto de Infração, considerando que a multa isolada foi aplicada em concomitância com multa de ofício (em afronta à Súmula CARF 105); que a multa isolada se refere a exercício encerrado; e o seu montante supera o valor do tributo efetivamente devido (sendo, portanto, desproporcional).

A Recorrente neste momento ratifica e reitera todas as alegações contidas também na Impugnação.

Requer que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN) e reitera o pedido de perícia ou diligência, nos termos pretendidos na impugnação.

Termos em que pede e espera deferimento.

Recife, 01 de novembro de 2018.

(...)"

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

Da Impossibilidade de Concomitância da Multa Isolada e da Multa de Ofício

Aduziu a Contribuinte que “é incontroverso que o Auto de Infração ora combatido abarcou o lançamento de Tributo (IRPJ e CSLL) acrescido de multa de ofício de 75% e juros, bem como, e de maneira concomitante, de multa isolada de 50%, todos em relação ao ano-calendário de 2007”.

Sustentou que “as hipóteses de aplicação previstas para ambas as multas são diferentes e excludentes, não comportando interpretação conciliatória. Segundo o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, a multa de ofício será aplicada juntamente com o tributo apurado por lançamento de ofício (regra geral). A multa isolada em questão, por sua vez, não é aplicável na hipótese de lançamento de ofício de tributo, mas apenas de aplicação isolada de multa, quando a estimativa mensal não é recolhida”.

Pontuou que “o fisco cobra multa isolada para a estimativa não recolhida e ainda cobra para o mesmo período de 2007, o tributo, acrescido de multa de ofício, em clara afronta à Súmula CARF 105, e em divergência aos precedentes recentes do CARF e da CSRF”.

Pois bem.

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, vinculam-se a infrações de natureza distinta. Conforme se verifica da inteligência do artigo 44 (“serão aplicadas as seguintes multas” “I...III”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”, valorada em 75% “sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”, outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É de suma importância elucidar que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430/96) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano- calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração.

E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixa de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorre da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II da referida norma legal citada.

No inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento, §§ 1º e 2º do artigo 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50%.

Assim, pode-se concluir que são duas normas distintas e autônomas que punem em diferentes graus, ilicitudes diversas.

No que tange a aplicação da Súmula CARF nº. 105 que versa sobre a cumulação de multas, cabe esclarecer que o período em discussão, qual seja, 2007, é posterior a alteração normativa ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e, portanto, não deve ser alcançado pela Súmula em comento.

Neste diapasão, o entendimento jurisprudencial da CSRF, senão vejamos o teor do Acórdão 9303-010.932:

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

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”.

Isto posto, as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos. Destaca-se por fim, que a legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Da aplicação do artigo 112 do CTN

Requeru a Contribuinte que “em caso de dúvida que se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN)”.

Pois bem.

A recorrente invoca o art. 112, do CTN, o qual vale transcrever:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
(...)”.

Uma leitura atenta do dispositivo citado indica que a interpretação mais favorável terá lugar quando houver dúvidas quanto à penalidade.

Ora, no caso concreto não se observa qualquer dúvida, vez que a legislação aplicável definiu clara e objetivamente que a multa se aplica pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva.

Desta feita, inaplicável ao caso concreto o art. 112, IV do CTN.

Do Pedido de Perícia ou Diligência

A Recorrente pleiteou a realização de perícia ou diligência.

Pois bem.

Sobre a perícia ou diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos

documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a manifestação de inconformidade deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de manifestação de inconformidade. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Cabe a aplicação da Súmula CARF nº. 163, senão vejamos:

“Súmula CARF nº 163 O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis”.

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador. A justificativa arguida pela Recorrente, por essa razão, não se comprova.

Dispositivo

Isto posto, voto em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz e Ana Cláudia Borges de Oliveira que davam provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator

ACÓRDÃO 1001-003.955 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10480.722042/2010-83

DOCUMENTO VALIDADO