



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10540.721272/2014-05
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-002.107 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2017
Matéria IRPJ. Multa Isolada de Estimativas.
Recorrentes BRATIL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S. A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

IRPJ. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAS. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE *BIS IN IDEM*. SÚMULA CARF Nº 105. INAPLICABILIDADE

A lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, situação que se configura exatamente após o encerramento do exercício. Tal penalidade não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o saldo de imposto apurado ao final do exercício. As duas penalidades decorrem de fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro. Inaplicável a Súmula CARF Nº 105 aos fatos geradores ocorridos após o ano-calendário 2007, por terem outro fundamento legal.

IRPJ. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DA DIPJ. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Estando comprovado o erro de fato no preenchimento da DIPJ, correta a decisão recorrida que reduziu o saldo de IRPJ a pagar exigido no lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, e, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Processo nº 10540.721272/2014-05
Acórdão n.º **1302-002.107**

S1-C3T2
Fl. 224

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e voluntário interpostos em face do Acórdão nº 06-69.277, proferido em 11 de setembro de 2015 pela 2ª Turma da DRJ/BSB, mediante o qual aquele colegiado acordou por unanimidade de votos em dar provimento parcial à impugnação apresentada pelo sujeito passivo, para reduzir o valor do Imposto de Renda apurado na primeira infração de R\$ 8.314.276,78 para R\$ 2.975.310,30 e manter integralmente a multa isolada referente à segunda infração, conforme consubstanciado na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

ERRO MATERIAL.

O erro material, devidamente comprovado, deve ser acatado. Erro de preenchimento da DIPJ não tem o condão de criar imposto. A verdade material deve prevalecer.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A falta de recolhimento das estimativas mensais acarreta a aplicação de multa isolada de 50% sobre o valor que deveria ter sido recolhido mensalmente.

Nos autos de infração foram apontadas as seguintes infrações:

0001 - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

0002 - MULTA OU JUROS ISOLADOS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

A decisão recorrida cancelou parcialmente a exigência relacionada à infração insuficiência de recolhimento por entender que ficou comprovado o erro de fato no preenchimento da DIPJ pela interessada, do qual decorreu a divergência com o valor de IRPJ lançado, não informado na DCTF. Houve por bem o colegiado em manter a exigência de multa isolada.

O presidente do colegiado *a quo* recorreu de ofício da decisão.

Cientificada do acórdão recorrido em 01/03/2016, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 22/03/2016, no qual se insurge apenas contra a exigência da multa isolada, sustentando, em síntese:

a) que a exigência de multa isolada é totalmente descabida, pois após o encerramento do ano-calendário não há que se falar em supostas diferenças do imposto devido por estimativa a ensejar a aplicação de tal multa, uma vez que o imposto apurado ao final é definitivo, conforme a jurisprudência do CARF (que cita);

b) que é indevida a aplicação de multa isolada pelo não pagamento das estimativas mensais cumulada com a multa pelo não pagamento do tributo, pois implica em penalizar o contribuinte duas vezes por deixar de recolher o tributo devido;

d) que a imputação de uma penalidade exclui a outra, devendo prevalecer apenas aquela aplicada sobre o imposto apurado ao final do exercício;

e) que o assunto encontra-se pacificado no âmbito do CARF, nos termos da Súmula 105.

Ao final, após reiterar os argumentos relacionados a ocorrência de erro de fato no preenchimento da DIPJ, que ensejou o lançamento indicado na infração 001 do auto de infração, já reconhecido pelo acórdão recorrido, requer o provimento do recurso voluntário a fim de que seja excluída a exigência da multa isolada e o improvimento do recurso de ofício.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Trata-se de apreciar os recursos voluntário e de ofício interpostos em face do Acórdão 03-69.227, proferido em 11/09/2015 pela DRJ/BSB.

Recurso Voluntário

No recurso voluntário a recorrente se insurge contra a exigência da multa isolada. Alega que esta não pode ser exigida em concomitância com a multa de ofício aplicada sobre o imposto devido ao final do exercício. Sustenta que a matéria encontra-se pacificada por meio da Súmula CARF nº 105.

Não assiste razão à recorrente.

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105¹, porquanto o lançamento da multa isolada foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 (fls. 5).

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007². Foram

¹ 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.

² Lei nº 11488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“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 inexistente;

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*, após, *o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, os Conselheiros podem votar de acordo com seu livre convencimento sobre a matéria.

Com efeito, a lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, mesmo se apurado prejuízo ao final do exercício.

Entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada.

Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 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:

I - prestar esclarecimentos;

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;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ” (NR)

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem*!". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

Por fim, a definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por tais fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Recurso de Ofício

Em face da exoneração parcial do crédito pelo acórdão recorrido foi interposto recurso de ofício pelo colegiado *a quo*.

O recurso de ofício deve ser conhecido, pois o valor exonerado extrapola o limite fixado pelo Ministro da Fazenda, por meio da Portaria MF. nº 63, de 09/02;2017 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00).

A decisão recorrida cancelou parcialmente a exigência relacionada à infração insuficiência de recolhimento por entender que ficou comprovado o erro de fato no preenchimento da DIPJ pela interessada, do qual decorreu a divergência com o valor de IRPJ devido, não declarado em DCTF, nestes termos:

A impugnante alega erro material, pois, “entre outros”, não teria deduzido os juros sobre capital próprio (JCP), no valor de R\$ 15.700.147,78.

Em análise da DIPJ anexada pela fiscalização, observa-se que na ficha 7 A (demonstração do resultado), linha 48 a contribuinte registra de R\$ 15.700.147,78 como JCP. Por outro lado, na Ficha 9 A (demonstração do lucro Real) linha 18 a contribuinte adiciona os mesmos valores de R\$ 15.700.147,78, sob título de JCP recebido. Na realidade, parece que houve um duplo erro, pois, a contribuinte registrou como adição e como recebido um JCP pago. No caso, uma operação anula a outra. Dando, assim, o efeito de não registrar a despesa de JCP.

Na planilha de cálculo realizada pela impugnante Ficha 9 A, ela demonstra não ter adicionado o referido JCP as suas adições.

Para corroborar com o entendimento, voltando a DIPJ em questão, observa-se que a ficha 11 (cálculo do Imposto de Renda mensal por estimativa), realizado com base no balanço ou balancete de suspensão, especificamente, a contribuinte apura o valor a pagar de Imposto de Renda de dezembro, que coincide com o seu balanço patrimonial, e este imposto perfaz R\$ 2.975.310,30. Este é exatamente o valor informado/recalculado na impugnação.

Na realidade, há uma contradição entre os balanço registrado na DIPJ e o resultado apurado na mesma.

Dessa forma, de acordo com o balanço (ficha 11) extraído da própria DIPJ apura-se de Imposto de Renda o valor de R\$ 2.975.310,30, como quer a impugnante.

Por conseguinte o valor lançado na primeira infração fica reduzido de R\$ 8.314.276, 78 para R\$ 2.975.310,30, pois, conforme relatado, a DCTF registra zero de imposto.

Analisando os documentos trazidos aos autos (Balancetes, Balanço, DIPJ e DCTF), verifica-se que de fato a interessada adicionou, equivocadamente, ao Lucro Real o valor que havia registrado como despesas de Juros sobre o Capital Próprio (R\$ 15.700.147,78 - cfe. Livro Razão, fls. 113).

Assim, partindo-se do resultado líquido contábil apurado conforme Balanço/Balancete (fls. 110/112), no valor de 15.963.949,93, e procedendo-se às adições devidas, conforme indicado pela recorrente, apura-se o Lucro Real de R\$ 16.433.660,26 e um Imposto de Renda Anual Devido de R\$ 4.084.415,07 que, descontado o IRRF de R\$

Processo nº 10540.721272/2014-05
Acórdão n.º 1302-002.107

S1-C3T2
Fl. 231

1.109.104,77, resulta no saldo de IR a pagar de R\$ 2.975.310,30. Os valores estão demonstrados na tabela abaixo:

Lucro Líquido	15.963.949,93
Adições	469.710,33
Lucro Real	16.433.660,26
IR 15%	2.465.049,04
IR Adicional 10%	1.619.366,03
IR Devido	4.084.415,07
(-) IRRF	1.109.104,77
IR a Pagar	2.975.310,30

Ante ao exposto, estando comprovado o erro de fato no preenchimento da DIPJ, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Conclusão

Por todo o que foi exposto, voto no sentido de negar provimento aos recurso voluntário e de ofício.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator