



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10540.721273/2014-41
ACÓRDÃO	1402-007.227 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	BRATIL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO

Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, deve ser observado o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Constatado que o montante exonerado no julgamento em primeira instância é inferior ao limite fixado pela Portaria MF nº 2, de 17/01/2024, não se conhece do recurso de ofício.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) não conhecer do recurso de ofício por inferior ao limite de alçada previsto na Portaria MF nº 2, de 17/01/2024, conforme preceituado pela Súmula CARF nº 103; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário em

relação às infrações, exceto multa isolada, mantendo os lançamentos; ii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário atinente à infração “multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais”, vencidos o Relator e os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Alessandro Bruno Macêdo Pinto, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor na parte em que vencida o Relator (item “ii”), o Conselheiro Rafael Zedral.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Zedral - Redator designado:

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Labrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração de CSLL referente às diferenças apuradas entre DIPJ e DCTF para o ano-calendário de 2011, bem como de multa isolada relativa à falta de recolhimento das estimativas no mesmo ano-calendário.

A contribuinte alegou em sede de Impugnação que seria pertinente a aplicação do princípio da verdade material e que depois de 31 de dezembro não se haveria de falar em estimativa, argumentando a ora Recorrente que existia concomitância da multa de 75% com a multa de 50% da estimativa e que a multa isolada foi aplicada após 31 de dezembro não podendo prevalecer.

Argumentou também a Impugnante que ocorreu erro material na DIPJ, pois, não teria deduzido como despesa, dentre outros, os juros sobre capital próprio, no valor de R\$ 15.700.147,78, tendo anexado balancetes mensais e balanço geral.

Afirma que refez a ficha 7 A, 9 A e apurou (ficha 17) a Contribuição social Sobre o Lucro Líquido a pagar R\$ 1.479.029, 42.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação, para reduzir o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado na primeira infração R\$ 2.849.768,79 para R\$ 1.479.029,42; manter integralmente a multa isolada referente à segunda infração.

Em relação à parcela do crédito tributário exonerado, foi apresentado Recurso de Ofício, de acordo com o artigo 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações promovidas pela Lei nº 8.748, de 1993, e pelo artigo 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

O Recurso Voluntário apresenta os mesmos fundamentos do que a Impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Com relação ao Recurso de Ofício manejado pela presidência da 10ª Turma da DRJ/BHE embora corretamente interposto em razão de o valor exonerado ser superior ao limite previsto, à época, pela Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017 (R\$ 2.500.000,00), cabe não conhecê-lo neste estágio processual em razão de referido teto haver sido alterado para R\$ 15.000.000,00, por força da Portaria MF nº 2, de 17/01/2024.

Nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento de recurso de ofício, deve ser observado o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Constatado que o montante exonerado no julgamento em primeira instância é inferior ao limite fixado pela Portaria MF nº 2, de 17/01/2024, não se conhece do recurso de ofício.

Trata-se de Auto de Infração de CSLL, referente às diferenças apuradas entre DIPJ e DCTF para o ano-calendário de 2011, bem como de multa isolada relativa à falta de recolhimento das estimativas no mesmo ano-calendário.

A contribuinte alegou em sede de Impugnação que seria pertinente a aplicação do princípio da verdade material e que depois de 31 de dezembro não se há de falar em estimativa, argumentando Recorrente que existia concomitância da multa de 75% com a multa de 50% da estimativa e que a multa isolada foi aplicada após 31 de dezembro não podendo prevalecer.

Argumentou também a Recorrente que ocorreu erro material na DIPJ, pois, não teria deduzido como despesa, dentre outros, os juros sobre capital próprio, no valor de R\$ 15.700.147,78, tendo anexado balancetes mensais e balanço geral.

Afirma que refez a ficha 7 A, 9 A, e apurou (ficha 17) a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido a pagar R\$ 1.479.029, 42.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação, para reduzir o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado na primeira infração R\$ 2.849.768,79 para R\$ 1.479.029,42; manter integralmente a multa isolada referente à segunda infração.

A Recorrente alegou erro material por não ter deduzido os juros sobre capital próprio (JCP), no valor de R\$ 15.700.147,78.

Relatou a DRJ que:

“A questão do cálculo correto de seu resultado do exercício ficha 7 A, e o reconhecimento do erro suscitado pela impugnante já fora objeto de julgamento pelo PAF nº 10540.721272/2014-05, com acórdão nº 03-69.277, de 11 de setembro de 2015.

Dessa forma, quanto aos cálculos (ficha 17) de sua Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido não há reparos a fazer. E, sua CSLL perfaz o valor de R\$ 1.479.029, 42, como quer a impugnante.

Por conseguinte o valor lançado na primeira infração fica reduzido de R\$ 2.849.768, 79 para R\$ 1.479.029,42.

Portanto, a DRJ já reduziu o valor exigido de R\$ 2.849.768, 79 para R\$ 1.479.029,42, sendo referida redução objeto do Recurso de Ofício.

De fato, não pode ser reduzido ainda mais o valor a ser exigido da Recorrente, porque fora identificado insuficiência de recolhimento de CSLL. A fiscalização procedeu ao lançamento em razão de divergências entre os valores declarados na DIPJ e DCTF.

A própria Recorrente reconheceu que ocorreu *“uma impropriedade entre os registros contábeis e os valores consignados na DIPJ, o que passou despercebido pela Recorrente. Caso as tivesse detectado, providenciaria retificação mediante apresentação de nova declaração conforme lhe faculta a legislação de regência”*

Portanto, a própria Recorrente reconheceu o erro de declaração, bem como confirmou que não ocorreu retificação.

Ora, admite a Recorrente que *“os valores informados na DIPJ não retratam com fidelidade o resultado do exercício da Recorrente e, via de consequência, o ‘quantum debeatur’ da contribuição social sobre o lucro líquido”*. Continua a Recorrente argumento no sentido de que a CSLL deveria ser reduzida para R\$ 1.479.029,42, fato que a DRJ reconheceu.

Destarte, seja porque o pedido da Recorrente já foi atendido pela DRJ e não pode ser alterado ainda mais, e seja porque não ocorreu retificação da declaração por parte da Recorrente, entendo que não há de ser modificada da decisão da DRJ com relação à exigência do tributo.

Quanto à questão das estimativas entendeu a DRJ que foram apuradas estimativas, que não foram recolhidas, resultando, em seu entendimento, na necessidade pagamento de multa isolada de 50% sobre os valores que deveriam ter sido pagos mensalmente.

Entendeu a DRJ que a aplicação de mais de uma penalidade em uma mesma ação fiscal é possível nos termos do artigo 74 da Lei nº 4.502/64, abaixo transcrito:

“Art. 74. Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas”

Por sua vez, defende a Recorrente que ao cumular a multa de ofício com a multa isolada no mesmo lançamento, o Fisco pune a Recorrente duas vezes pelo mesmo ilícito tributário, ocorrendo o chamado “bis in idem”.

Ocorre que o Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 112 que a lei tributária que comine penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado (contribuinte) na hipótese de existir dúvida quanto à capitulação legal do fato ou quanto às suas circunstâncias materiais ou extensão dos seus efeitos.

Assim, em se tratando de contribuinte inserido na sistemática do Lucro Real Anual, o IRPJ e CSLL são apurados no final do ano (em 31/12), momento no qual opera-se o aspecto temporal e, conseqüentemente, a obrigação de calcular o tributo efetivamente devido sobre suas materialidades.

Nesse cenário, o CARF consolidou entendimento, por meio da Súmula nº 82, no sentido de que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Desta maneira, entendo que a multa isolada ora em discussão, por ter sido cobrada diretamente sobre as estimativas mensais apuradas não se sustenta diante do princípio da legalidade.

A C. Câmara Superior já decidiu nesse mesmo sentido quando do Acórdão nº 9101-00.520 (Sessão de 26/01/2010), que restou assim ementado:

CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada pela ausência de base imponible, sobretudo quando apurado prejuízo fiscal e base negativa do tributo.

Desta maneira, entendo que a multa isolada pode ser exigida sobre eventuais estimativas apenas no curso do ano calendário e uma vez findo o período de apuração, deve ser exigida sobre o montante de IRPJ/CSLL efetivamente devidos, tomando como base o final do período de apuração.

Entendo que não pode a contribuinte ser punida novamente pela mera prorrogação da mesma conduta.

Conforme mencionado, não se pode permitir a exigência de débitos de estimativas mensais após o encerramento do respectivo ano-calendário.

De fato, o mecanismo de recolhimento por estimativa mensal prevê que, ao final do exercício, o contribuinte deve apurar o Lucro Real (Ajuste) – e, conseqüentemente, a CSLL efetivamente devida – e deduzir do tributo apurado os valores já recolhidos ao longo do exercício a título de antecipação (estimativas), de modo a averiguar a eventual existência de saldo de imposto a pagar ou de saldo negativo de CSLL, hipótese essa em que apurará crédito passível de compensação com quaisquer outros débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Isso significa que o inadimplemento dos pagamentos antecipados não implica, necessariamente, existência de débitos de CSLL a serem exigidos pelo Fisco, porquanto o contribuinte, ao apurar a CSLL, no momento do ajuste anual, poderá constatar que teve prejuízo no exercício ou que os demais pagamentos efetuados a título de estimativas mensais foram suficientes para extinguir integralmente a CSLL apurado naquele ano calendário.

De fato, as estimativas mensais são antecipações de um tributo (CSLL) que poderá ser devido no encerramento do respectivo ano-calendário. Assim, encerrado o período de apuração, a exigência do recolhimento por estimativas deixa de ter eficácia, uma vez que efetivado o ajuste pertinente à existência (ou não) de tributo devido, apurado com base no lucro real ao final do ano calendário.

Entendo que as estimativas mensais se configuram obrigações autônomas que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual e que, depois do encerramento do ano-calendário, não há lugar para exigência de estimativas eventualmente inadimplidas pelo contribuinte, tampouco de eventual multa por não recolhimento, uma vez que essa já será aplicada em relação a mesma conduta em relação ao não recolhimento no ajuste anual, como ocorreu no caso concreto.

Entendo, portanto, que merece ser reconhecido, no caso em tela, a impossibilidade da exigência das estimativas mensais de CSLL.

Diante o exposto, voto por i) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário no sentido de afastar somente a multa por estimativa; ii) não conhecer do Recurso de Ofício por ser inferior ao limite de alçada previsto na Portaria MF nº 2, de 17/01/2024, conforme preceituado pela Súmula CARF nº 103.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Zedral, redator designado

Em que pesem as razões do voto proferido pelo i. Relator, peço vênia para divergir do seu entendimento, exclusivamente quanto à aplicação da multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais.

A base legal para a aplicação desta multa encontra-se na lei 9430/1996, artigo 44:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Há uma tese que defende a impossibilidade da incidência concomitante da multa isolada pelo não recolhimento de estimativa (art. 44, II, a da lei 943/1996), e da multa de ofício pelo não recolhimento de IRPJ/CSLL apurado ao final do período de apuração (inciso I do mesmo artigo 44).

Alega-se a aplicação do critério da consunção, pois a infração de não recolher uma estimativa é meio de execução da etapa final, ou seja, o recolhimento do tributo ao final do ano-calendário.

Com o devido respeito aos que assim entendem, este relator não vislumbra qualquer óbice na aplicação simultânea das duas multas. Tratam-se de infrações distintas e a lei não impede a sua concomitância por dois motivos. O primeiro é porque não há qualquer previsão expressa na lei neste sentido. E a segunda é que a própria alínea “b” do inciso II do artigo 44 da lei 9430/1996 foi redigida prevendo todas estas hipóteses.

Explico.

A alínea b do inciso II do artigo 44 da lei 9430/1996 prevê a multa “**ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social”.

O termo “ainda que” é usado para expressar que algo acontece apesar de outras circunstâncias ou condições. Como exemplo podemos utilizar a própria alínea “b” do inciso II do artigo 44, quando afirma que a multa isolada é devida “**ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal...”

A legislação tributária estabelece que a multa por falta de recolhimento da estimativa mensal é imposta independentemente da existência de lucro ou prejuízo fiscal no período. Isso significa que, mesmo que a empresa tenha prejuízo, a obrigação de recolher a estimativa mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) persiste. A norma legal não faz

distinção entre situações de lucro ou prejuízo, tratando a antecipação do pagamento como um dever instrumental do contribuinte.

Ademais, a Súmula CARF nº 105¹, que veda a cumulação de ofício e a multa isolada não se aplica à fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, convertida na Lei nº 11.488.

Portanto, a multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 é exigível na ausência ou na presença de lucro tributável ao final do ano-calendário.

Por último, há que se observar que a referida tese da impossibilidade de concomitância da multa isolada e multa de ofício é muito bem fundamentada e defendida por conselheiros de reconhecida competência neste CARF. No entanto, entendo que os argumentos que compõem a tese possuem uma natureza política (Política Tributária) e podem muito bem subsidiar propostas de alteração legislativa. E quanto à lei em vigor (Lei nº 9.430/1996) nada há expresso quanto à impossibilidade de incidência das multas, pelos motivos já delineados acima.

Diante do exposto, voto por manter a aplicação da multa.

Assinado Digitalmente

Rafael Zedral

¹ Súmula CARF 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"