



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10569.000585/2010-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-004.323 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2020
Recorrente BHG IMOBILIÁRIA HOTELARIA E TURISMO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006

MULTA, FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. APLICAÇÃO DA REDAÇÃO DO ART. 44 DA LEI Nº 9.430/96 DADA PELA LEI Nº 11.488/2007 A FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTES DA VIGÊNCIA DA MP Nº 351/2007. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Nos casos de falta de recolhimento de diferenças de estimativas mensais de IRPJ relativas a períodos de apuração anteriores à vigência da Lei nº 11.488/2007 é cabível a cobrança da multa isolada com o percentual reduzido de 50% em face do princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, não havendo que se falar em inexistência de base legal e impossibilidade de aplicação retroativa de lei. DISCUSSÃO.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, e na parte devolvida ao colegiado, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada), Bianca

Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente o Conselheiro Lucas Esteves Borges, substituído pela Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça.

Relatório

Trata-se de autos de infração exigindo-se multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL referentes aos meses de janeiro, fevereiro e abril de 2006.

O contribuinte apresentou impugnação e a turma julgadora de primeira instância julgou-a improcedente.

Inconformado o contribuinte interpôs recurso voluntário alegando, em síntese:

- que, no ano-calendário de 2006, calculou os valores a serem antecipados mensalmente com base em balanços ou balancetes, de suspensão ou redução, tendo apurado valores de estimativas de IRPJ e de CSLL somente em relação aos meses de janeiro, fevereiro e abril, sendo que, ao final do ano-calendário apurou prejuízo fiscal e base negativa de CSLL;

- que os autos de infração seriam nulos por ofensa ao princípio da legalidade, uma vez que indicariam como base legal do lançamento o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, cujo teor foi reproduzido na redação posteriormente dada pela MP nº 351, de 22.01.2007. Como os períodos de apuração objeto de lançamento ocorreram antes da edição da MP 303, argúi que, com base no art. 144 da CTN não haveria que se falar em retroatividade da norma. Aduz ainda que essa Medida Provisória não foi convertida em lei, e que, ainda que se entendesse que as estimativas de janeiro, fevereiro e abril de 2006 não decorreram de fatos geradores específicos de IRPJ e de CSLL (porquanto os fatos geradores desses tributos teriam ocorrido somente em 31/12/2006), as multas isoladas não poderiam ter sido lavradas pois a MP 303 não mais vigorava em 31/12/2006;

- que, no mérito, as exigências também não poderiam prevalecer porque o art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, somente previa a incidência de penalidades, incluindo-se as isoladas, calculadas *sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, e, que como havia apurado prejuízo fiscal e base negativa de CSLL ao final do período de apuração, não haveria que se falar em diferença de tributo a ensejar a aplicação de qualquer multa isolada.

Por meio do Acórdão 1301-001.539, este colegiado, em composição absolutamente distinta da atual, por maioria de votos, cancelou a exigência por entender serem inaplicáveis essas penalidades isoladas após o encerramento do respectivo ano-calendário em que deixaram de ser recolhidas as estimativas de IRPJ e de CSLL.

A PGFN apresentou recurso especial e a 1ª Turma da CSRF proveu-a, concluindo ser possível a cominação dessas penalidades após o encerramento do período de apuração do não recolhimento das estimativas, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL (Acórdão nº 9101-003.802), determinando-se o retorno dos autos ao colegiado de origem para análise dos demais pontos tratados no recurso voluntário e não analisados pelo colegiado em razão de, naquela ocasião, terem restados prejudicados em face do provimento ao recurso voluntário.

Em seguida, os autos foram submetidos a novo sorteio no âmbito do mesmo colegiado do relator originário e que não mais compõe os quadrados do CARF, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

Os autos retornaram à turma ordinária por determinação da 1ª Turma da CSRF no Acórdão nº 9101-003.802.

Conforme relatado, os autos de infração dizem respeito a multas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL nos meses de janeiro, fevereiro e abril de 2006, sendo incontroversa a ausência de pagamento dessas estimativas, assim como o fato de o contribuinte ter apurado prejuízo fiscal e base negativa de CSLL ao final daquele ano-calendário.

No que diz respeito ao mérito da exigência, a matéria já se encontra exaurida, pois os argumentos do contribuinte de que não poderiam ser aplicadas essas penalidades após o encerramento do ano-calendário e também nos casos em que o contribuinte auferiu prejuízo fiscal e base negativa de CSLL ao final do período de apuração já foram analisados pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se excertos dos votos vencido e vencedor:

- voto vencido:

[...]

Considerando a natureza de mera antecipação da estimativa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidou entendimento sobre a impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano calendário, conforme Enunciado n. 82 de sua Súmula:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

O E. Superior Tribunal de Justiça também decidiu que as estimativas mensais são meras antecipações do fato gerador, que ocorre ao final do período de apuração, *verbis*:

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Resp 694.278, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 03/08/2006)

Nesse contexto, **seria legítima a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais se efetuado o lançamento antes do encerramento do ano-calendário, o que não ocorreu no caso do presente processo administrativo.**

[...]

Curiosamente, a despeito do processo tratar de multa isolada quanto a meses de janeiro, fevereiro e abril do ano de **2006**, o Termo de Verificação Fiscal

fundamentase na redação do artigo 44, II, b, da Lei nº 9.430/1996, conferida por legislação posterior (Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006), que, ainda, perdeu a eficácia.

[...]

Com efeito, o artigo 44, IV, §1º, IV, da Lei nº 9.430/1996 tinha a seguinte redação anteriormente à Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

[...]

Antes disso, a Medida Provisória nº 303/206, de 29/06/2006, perdeu a eficácia, mas também teve previsão de modificação do citado artigo 44.

De toda forma, o caput do artigo 44 **explicitava que apenas seria exigida a multa isolada no caso de "diferença de tributo ou contribuição"**. O §1º, inciso IV autorizava a cobrança isolada destas multas, ainda que apurado prejuízo fiscal, mas a interpretação do parágrafo deve se conformar ao *caput* e, assim, **só poderia ser aplicada a citada multa isolada caso houvesse lançamento antes do final do ano-calendário. Do contrário, indevida a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais.** [grifos nossos]

- voto vencedor:

De início, é preciso destacar que não se trata de concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício proporcional. Portanto, não é o caso de aplicação do entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105. Em seguida, agora localizando os fatos no tempo, cabe assinalar que o pagamento do imposto 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 IRPJ por estimativa, o Estado aguarda a entrada desses recursos. Por isso, o contribuinte pode ser autuado com a imposição de uma multa isolada, caso não observe o dever 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, a teor do disposto na redação original do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

[...]

Perceba-se que o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, vigente à época, 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 [grifos do original]. **Isso, por si só, já denotava que a multa isolada em lume 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.** [grifos nossos]

A opção pela apuração anual já implicava submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa. **Nesses termos, não se admite a alegação de que o contribuinte, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não se sujeita 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. [grifos nossos]

Todavia, impende considerar o advento da Lei nº 11.488/2007, que reduziu a multa em questão ao percentual de 50%, *verbis*:

[...]

Nesses termos, observando a infração no tempo e não se verificando, nos autos, justificativa fundada em balanços/balancetes de suspensão ou redução, mostra-se procedente a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, consoante o artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, já com a redução para 50% prevista na Lei nº 11.488/2007, em decorrência do preceito insculpido no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Uma vez delineados os pontos já discutidos na 1ª Turma da CSRF e considerando-se a determinação de retorno dos autos a este colegiado para julgar os argumentos de defesa do recurso voluntário - prejudicados em razão de seu inicial provimento em razão de um único ponto abordado em sua peça recursal -, em razão da profundidade dos votos proferidos na CSRF, vislumbro somente dois itens que podem ser ventilados como ensejadores de novo pronunciamento dessa turma, quais sejam: (i) a arguição de nulidade do lançamento por ofensa ao princípio da legalidade, uma vez que os autos de infração lavrados indicaram como base legal do lançamento o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, *com a redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 303*, de 29/06/2006, cujo teor foi reproduzido na redação posteriormente dada pela MP nº 351, de 22/01/2007, ou seja, teriam sido aplicadas penalidades somente previstas a partir de 29/09/2006 para fatos geradores ocorridos em períodos anteriores (janeiro, fevereiro e abril de 2006), ferindo o princípio da irretroatividade das normas; e (ii) improcedência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal em razão da incompatibilidade com art. 97, c/c art. 113, § 1º, ambos do CTN.

Pois bem, passo a enfrentar esses temas.

O fundamento da defesa é de que a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente preveria a cominação de penalidades calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo (conforme já transcrito no voto vencido do Acórdão nº 9101-003.802) e que, portanto, a nova redação dada a esse dispositivo pelas Medidas Provisórias nº 303 e 351 (essa última convertida na Lei nº 11.488, de 2007), não poderiam ser aplicadas retroativamente.

Como os períodos de apuração objeto de lançamento ocorreram antes da edição da MP 303, argúi que, com base no art. 144 da CTN não haveria que se falar em retroatividade da norma. Aduz ainda que essa Medida Provisória não foi convertida em lei, e que, ainda que se entendesse que as estimativas de janeiro, fevereiro e abril de 2006 não decorreram de fatos geradores específicos de IRPJ e de CSLL (porquanto os fatos geradores desses tributos teriam ocorrido somente em 31/12/2006), as multas isoladas não poderiam ter sido lavradas pois a MP 303 não mais vigorava em 31/12/2006.

Veja-se que esse argumento já foi superado no voto vencedor do Acórdão nº 9101-003.802 ao citar que no caso concreto incide o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do

CTN¹: entendeu-se, portanto, que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas era válida na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/96, concluindo-se que “a multa isolada em lume 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” e que “não se admite a alegação de que o contribuinte, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não se sujeita à multa isolada após o encerramento do ano-calendário”, asseverando-se, contudo, que “todavia, impende considerar o advento da Lei nº 11.488/2007 [...] reduziu a multa em questão ao percentual de 50%”, daí o porquê da aplicação do instituto da retroatividade benigna no caso concreto (art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN), pois, como bem asseverado pelo voto vencido no Acórdão em recurso voluntário nº 1301-001.539 (conforme já amplamente esclarecido, reformado pelo Acórdão nº 9101-003.802) - mas não abordando explicitamente a questão preliminar levantada em sede de recurso voluntário -, “a prevalecer o entendimento da ora recorrente, a multa lançada deveria ser de 75% (e não de 50%), porque à época da ocorrência dos fatos geradores prevalecia a redação original do artigo 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/1996”.

Assim sendo, voto por rejeitar a preliminar arguida em recurso voluntário.

No que diz respeito à suposta impossibilidade de cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa em razão de sua incompatibilidade com o art. 97, c/c art. 113, § 1º, ambos do CTN, trata-se, em realidade, de pedido que remete à suposta inconstitucionalidade do art. 44 da Lei nº 9.430/96 por sua pretensa ofensa ao CTN, matéria que refoge à competência desta Corte Administrativo, conforme determina, inclusive, a Súmula CARF nº 2².

¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

² Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONCLUSÃO

Isso posto, na parte devolvida ao colegiado, voto por rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto