



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10580.721184/2008-81  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.066 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 06 de abril de 2022  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
ITAPEBI GERAÇÃO DE ENERGIA S/A

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SUMULA CARF 178.

Não se conhece recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, nos termos do artigo 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 343/2015 - RICARF/2015.

Súmula CARF nº 178: “A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.”

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. NÃO CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA.

Não se conhece de recurso especial quando o precedente indicado como paradigma não tenha envolvido análise de circunstância fática considerada relevante pelo voto condutor do acórdão recorrido, especificamente: o fato de a fonte pagadora ter efetuado o recolhimento espontâneo de multa de mora sobre o IRRF que deveria ter sido retido, quando os beneficiários tenham incluído os rendimentos em suas declarações fiscais.

Não se conhece de recurso especial quando os julgados comparados tenham analisado legislação distinta e decidido acerca da incidência do IRRF sobre rendimentos de naturezas diversas - no caso do paradigma, juros e, no caso dos autos, juros sobre o capital próprio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, acordam em, por maioria de votos, não conhecer do recurso, vencida a conselheira Andréa Duek Simantob (relatora) que votou pelo conhecimento integral e os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram pelo conhecimento parcial, apenas em relação à

segunda matéria. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Livia De Carli Germano – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado), Andrea Duek Simantob (Presidente).

## **Relatório**

Tratam-se de recursos especiais apresentados pela PGFN (fls. 624/634) e por ITAPEBI GERAÇÃO DE ENERGIA S/A (fls. 676/693), ambos contra o Acórdão n.º 1202-000.601, de 18 de outubro de 2011, pelo qual a 2ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF proferiu a seguinte decisão (fls. 603/620):

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência da multa de ofício exigida de forma isolada pela não retenção do IRRF no pagamento de Juros sobre o Capital Próprio e da multa e dos juros de mora exigidos pelo atraso no recolhimento do IRRF pela remessa ao exterior dos Juros sobre o Capital Próprio, nos termos do voto do Relator. Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas do IRPJ e CSLL. Vencidos os Conselheiros Geraldo Valentim Neto, Nereida de Miranda Finamore Horta e Orlando José Gonçalves Bueno. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Donassolo.

O aresto adotou a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

Ementa: FALTA DE MPF-COMPLEMENTAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A falta de MPF-Complementar para ampliar o período de apuração previsto no MPF-F, bem assim sua ciência ao contribuinte, não acarreta a nulidade do lançamento relativamente aos períodos não alcançados pelo MPF-F, tendo em vista que o MPF-F é documento de uso interno da SRF.

JUROS MORATÓRIOS. UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC.

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. IRRF. DEVER DE RETENÇÃO. PAGAMENTO DE MULTA DE MORA PELA FONTE PAGADORA. RENDIMENTOS OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO PELO BENEFICIÁRIO. MULTA ISOLADA AFASTADA.

Recolhida a multa de mora pelo responsável tributário e tendo o beneficiário do rendimento oferecido à tributação, fica afastada a incidência da multa de ofício isolada.

IRRF. RETENÇÃO E PAGAMENTO. ESPONTANEIDADE. MULTA MORATÓRIA.

O pagamento do IRRF antes de procedimento fiscalizatório exclui a incidência de multa moratória. Nova redação do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

RETENÇÃO DO IRRF. FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA.

O fato gerador do IRRF é o pagamento ou crédito do rendimento, o que primeiro ocorrer. Considera-se crédito o ato pelo qual a fonte pagadora disponibiliza determinada importância a título de rendimento.

ESTIMATIVAS MENSAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

É cabível a aplicação multa de lançamento de ofício, exigida isoladamente, pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, mesmo que lançado após o encerramento do ano-calendário respectivo.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 08/11/2011 (fl. 623), que os restituiu com recurso especial, em 19/12/2011 (fl. 652), arguindo divergência jurisprudencial em relação aos seguintes temas: **(i) exclusão da multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda na fonte**, para o qual indicou como paradigma o Acórdão n.º 2102-00.465, e **(ii) data da ocorrência do fato gerador do IRRF – contabilização/creditamento do JCP - mora pelo atraso no recolhimento**, para o qual indicou como paradigma o Acórdão n.º 106-10.809.

Ao detalhar os fundamentos para a reforma do acórdão a Fazenda alega que o art. 9º da Lei n.º 10.426/2002, impõe a multa isolada à fonte pagadora quando esta deixa de fazer a retenção e/ou o recolhimento do IRRF, previsão explicitada no PN da RFB n.º 1/2002. Diante disso, não caberia ao julgador relevar a penalidade mormente por haver determinação expressa a impô-la e dado o caráter vinculado do lançamento.

Quanto à incidência da multa e juros pelo atraso no recolhimento do IRRF sobre JCP, afirma que pelo regime de competência o registro da receita e da despesa não ocorre no momento do pagamento, mas no momento do auferimento da receita, como previsto no art. 43 do CTN, que determina que o fato gerador do imposto ocorre na data da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. No mesmo sentido seria o art. 702, do RIR/99, que estabelece que a incidência do imposto se dá

quando do pagamento, **creditamento**, entrega, emprego ou remessa dos juros. E, uma vez caracterizada a ocorrência do fato do gerador do IRRF no momento de seu creditamento na contabilidade da fonte pagadora, tem-se configurada a mora se não houver o recolhimento do imposto no prazo legal, razão pela qual deve ser mantida a multa e os juros de mora lançados isoladamente.

Pede ao final:

*Ex positis*, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente recurso especial, para reformar a decisão recorrida, na parte objeto de irrisignação, mantendo-se o lançamento em sua integralidade.

O recurso especial da PGFN foi admitido pelo despacho da presidência da câmara (fls. 663/667).

A Contribuinte foi cientificada do acórdão recorrido, do recurso especial da PGFN e do despacho que o admitiu, em 26/10/2015, como comprova o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 674, e em 10/11/2015, protocolizou contrarrazões (fls. 703/735) e recurso especial junto à repartição fiscal (fl. 676/693).

Nas contrarrazões (fls. 703/735) ao recurso especial da PGFN, em apertado resumo, contesta, em preliminares, o conhecimento do apelo. No mérito, defende que a multa isolada sobre a falta de recolhimento de IRRF deixou de existir, nos termos do art. 14 da MP 351/2007, que também alterou o art. 9º da Lei nº 10.426/02, mormente porque os valores pagos a título de JCP pela Contribuinte já foram oferecidos à tributação pela beneficiária. Além disso, a multa teria sido aplicada no percentual de 75% e, acaso fosse devida, deveria ter sido aplicada no percentual de 50%, significando mais uma razão para manter seu cancelamento. Faz referência ao PN COSIT nº 1/2002. Por fim, salienta que não cabe ao julgador administrativo apreciar arguições de inconstitucionalidade de leis. Invoca extensa jurisprudência administrativa

Advoga que há diferença entre contabilização e remessa de JCP ao exterior, de forma que o IRRF teria por fato gerador o pagamento dos JCP e não a data em que foi deliberado o pagamento. Mais uma vez defende que, extinta a obrigação principal, não caberia a imputação isolada de penalidade, em razão do princípio da denúncia espontânea da infração. Oferece uma série de julgados administrativos favoráveis à sua tese. E pede pelo não provimento do recurso especial da PGFN.

No recurso especial invoca divergência jurisprudencial em relação ao seguinte tema: **possibilidade de aplicação da multa de ofício isolada, após o encerramento do ano-calendário, em virtude do não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL**. A Contribuinte indicou como paradigmas para este tema o Acórdão nº 1803-002.155 e o Acórdão nº 9101-00.634, mas realizou o cotejo analítico com o Acórdão nº 1302-001.137 e o Acórdão nº 9101-00.634.

No mérito, defende a inaplicabilidade da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, quando exigidas após o encerramento do ano-calendário, por considera-las meras antecipações dos tributos que serão devidos somente ao final do período de apuração, quando então ocorre o fato gerador das exações. Afirma que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas somente é devida se aplicada no curso do ano-calendário, pois

quando encerrado o ano-calendário, eventual ausência ou diferença de recolhimento deve ser apenada com a multa de ofício regular.

Acrescenta ser ainda inaplicável a multa isolada, no presente caso, porque ao final do período não houve apuração de tributo devido, uma vez que os recolhimentos estimados superaram o valor devido ao final do ano-calendário e, assim, sequer haveria base de cálculo passível de incidência de multa.

Pede, ao fim, o provimento do recurso especial para o fim de se declarar insubsistente o lançamento e a aplicação supletiva do art. 13 do Código de Processo Civil que concede o prazo de 15 (quinze) dias para a regularização da representação processual.

O recurso especial da Contribuinte foi admitido por despacho da presidência da Câmara (fls. 776/786).

A PGFN foi intimada do recurso especial da Contribuinte e do despacho que o admitiu, conforme despacho de encaminhamento datado de 23/08/2016 (fl. 787) e apresentou contrarrazões (fls. 788/792), em 01/09/2016.

Argui que a multa isolada pela falta de recolhimentos de estimativas não se condiciona a sua exigibilidade apenas no curso do ano-calendário, uma vez que a penalidade isolada incide se descumprida a obrigação de antecipação do tributo ao longo do ano, ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa no final do ano calendário, pois a razão de sua incidência é a falta de recolhimento das estimativas devidas.

Observa que com a sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, o contribuinte desses tributos auxilia a União a fazer frente às despesas incorridas durante o ano-calendário, o que não ocorreria se a referida exação apenas fosse paga no exercício seguinte, pelo que o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo. Explica que nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada prevista atualmente no art. 44, II, alínea “b” da mesma Lei. Pede pelo não provimento do recurso especial da Contribuinte.

## **Voto Vencido**

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

## 1 Breve resumo dos fatos.

Contra a Contribuinte foram lavrados autos de infração para exigir IRPJ, CSLL e multas e juros isolados em razão: (i) da falta de retenção e recolhimento de IRRF sobre JCP creditado a sua acionista no Brasil; (ii) atraso no recolhimento do IRRF sobre JCP creditado a sua acionista no exterior e, (iii) falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Em síntese, estas foram as infrações imputadas nos anos-calendário 2004 a 2007:

1) Falta de adição ao lucro líquido do excesso de dedução de Juros sobre Capital Próprio

2) Falta de adições ao lucro líquido. Atualização Monetária de valores contabilizados na conta de Provisão para Contingências

3) Multa de ofício isolada pela falta de retenção e recolhimento de IRRF sobre JCP distribuídos a NEOENERGIA S/A, CNPJ n.º 01.083.200/0001-18, no período de 2004 à outubro de 2007;

4) Multa de Mora isolada calculada sobre IRRF incidente sobre JCP distribuído a sua acionária no exterior IBERDROLA, apurado e recolhido fora do vencimento legal sem o cômputo da multa de mora.

5) Juros de Mora isolados calculado sobre IRRF incidente sobre JCP distribuído a sua acionária no exterior IBERDROLA, apurado e recolhido fora do vencimento legal sem o cômputo dos juros de mora.

6) Multa de ofício isolada calculada sobre estimativas da CSLL não recolhidas nos meses de março, maio, junho e dezembro de 2004 e março de 2005;

7) Multa de ofício isolada calculada sobre estimativas do IRPJ não recolhidas nos meses de março, maio, junho, novembro e dezembro de 2004 e maio e junho de 2005.

Em impugnação a Contribuinte alegou, primeiramente, que valeu-se do benefício previsto no artigo 6º da Lei n.º 8.218/91, aplicável ao caso por força do disposto no artigo 44, § 3º, da Lei n.º 9.430/96, e efetuou o pagamento, com redução de 50% da multa de ofício, relativo aos créditos tributários decorrentes das infrações descritas nos itens 1 -Excesso de Juros sobre Capital Próprio e 2 - Atualização Monetária de valores contabilizados na conta de Provisão para Contingências.

As exigências remanescentes foram integralmente mantidas pela decisão da Autoridade Julgadora de 1ª instância e foram parcialmente exoneradas pela decisão recorrida, que manteve apenas os lançamentos de multas isoladas sobre falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL.

O recurso especial da PGFN visa rediscutir a **(i) exclusão da multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda na fonte sobre JCP distribuídos à NEOENERGIA S/A, no período de 2004 à outubro de 2007 e (ii) data da ocorrência do fato gerador do IRRF, como sendo a contabilização/creditamento do JCP distribuído a sua acionária no**

**exterior IBERDROLA, para o fim de caracterização do atraso no recolhimento, sem o cômputo da multa de mora e dos juros de mora.**

O recurso especial da Contribuinte visa rediscutir a exigência da **multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.**

## 2 Conhecimento

### Recurso Especial da PGFN

Restei vencida quanto ao recurso da PGFN, pois conhecia parcialmente do recurso, conforme abaixo exponho.

De acordo com o art. 79, Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 e alterações, a PGFN é considerada intimada de decisões no âmbito do CARF com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos são entregues à PGFN, se a intimação não ocorrer pessoalmente. No presente caso, os autos foram encaminhados à PGFN, em 08/11/2011, conforme fl. 623, de forma que intimação presumida teria ocorrido em 08/12/2011. O prazo de 15 (quinze) dias passou a correr de 09/12/2011, e se extinguiria em 23/12/2011. Mas o apelo foi apresentado em 19/12/2011 (fl. 652), pelo está comprovado que o recurso é **tempestivo.**

A Contribuinte opõe-se ao conhecimento do recurso especial da PGFN, no tocante à primeira matéria invocada - **(i) exclusão da multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda na fonte** - afirmando que o paradigma trata de situação fática distinta. Para isso, formula um raciocínio apoiado na premissa de que o voto vencido foi proferido *no sentido de que as alterações na Lei 9.430/96 mantiveram a exigência da multa isolada quando não houver retenção na fonte*, mas que o voto vencedor *não abordou a questão sob a ótica da EXTINÇÃO DA MULTA ISOLADA*, e que o cotejo analítico teria sido realizado com o voto vencedor. Para melhor demonstrar as alegações da defesa, transcrevo os pertinentes trechos de suas contrarrazões:

A Recorrente utilizou o acórdão paradigma nº 2102-00.465 para justificar a divergência jurisprudencial e embasar o seu Recurso Especial.

Conforme relatado pela Recorrente, o **voto da Relatora, que restou vencida no julgamento,** é no sentido de que as alterações na Lei 9.430/96 mantiveram a exigência da multa isolada quando não houver retenção na fonte.

No entanto, ao contrário do que alega a Recorrente, o **voto vencedor não abordou a questão sob a ótica da EXTINÇÃO DA MULTA ISOLADA,** conforme decidido no acórdão recorrido.

Explica-se. A partir da leitura dos votos vencedor e vencido, infere-se que a divergência instaurada se concentrou quanto à qualificação ou não da multa.

Todavia, em nenhum momento o **voto vencedor** reconhece ou sequer anui o entendimento de que as alterações legislativas perpetradas na Lei n. 9.430/96 não teriam REVOGADO A EXIGÊNCIA DA MULTA NA SUA FORMA ISOLADA.

Nos termos do **voto vencedor** e da própria ementa do julgado paradigma, a Turma entendeu pela manutenção da multa, assim entendida como MULTA DE OFÍCIO. Confira-se a ementa do julgado e o trecho do voto que deixam claro que tanto a ementa como o voto vencedor não tratam da revogação da multa isolada. Vejamos:

**Ementa:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2003

IRRF - FALTA DE RETENÇÃO - MULTA EXIGIDA DA FONTE PAGADORA

*Havendo previsão legal expressa para sua exigência, nos termos do art. 9º da Lei n.º 10.426/2002, deve ser mantido o lançamento que exige da fonte pagadora a multa incidente sobre a falta de retenção e recolhimento do IRRF.*

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EMPRESA DE MARKETING DE INCENTIVO. MANOBRA PARA OCULTAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. SONEGAÇÃO. HIGIDEZ DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA LANÇADA**

*Os pagamentos feitos por intermédio do cartão de incentivo, com a utilização de empresa de marketing como intermediária, são, na verdade, uma grosseira manobra diversionista com o fito de ocultar do fisco a tributação que deveria incidir sobre tais pagamentos. Higida a qualificação da multa de ofício, já que se demonstrou à sociedade a manobra perpetrada pelo fiscalizado para simular situações não existentes, ocultando da fiscalização o conhecimento da ocorrência do fato gerador, que é o conhecido legalmente como sonegação (art. 71 da Lei n.º 4.502/64). Recurso voluntário negado." (grifos nossos)*

**Voto vencedor**

*"Com a devida vênia a nobre relatora, a quem tenho elevado respeito por seus ponderados posicionamentos jurídicos em votos prolatados no âmbito desta Turma de julgamento, ousou discordar da desqualificação da multa de ofício, como proposto no voto vencido, já que considero a conduta perpetrada pelo contribuinte EMERSON SISTEMAS DE ENERGIA LTDA de extrema gravidade.*

Ora, não se nega que a Lei n. 9.430/96 manteve a exigência da multa de OFÍCIO para casos de não retenção na fonte, entretanto, **o que restou consignado no acórdão ora recorrido é que a multa aplicada em desfavor da Recorrente, na sua modalidade ISOLADA, é ilegal e insubsistente, uma vez que a nova redação do art. 44 da Lei 9.430/96 revogou a multa na sua modalidade ISOLADA.**

Assim sendo, resta evidente que **o acórdão recorrido e O acórdão paradigma tratam de situações fáticas distintas e, em especial, de PREMISSAS DIFERENTES.**

Ademais, se a razão da utilização de acórdão/voto paradigma é justamente demonstrar a divergência de entendimento em turmas julgadoras, valer-se de **VOTO VENCIDO** para embasar a interposição de Recurso Especial é subverter toda a ordem lógica dos ditames processuais.

Isto posto, considerando que a Recorrente/Fazenda Nacional valeu-se do **voto vencido** para promover o cotejo analítico entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido, e tendo em vista que o voto vencedor utilizou-se de premissas fáticas distintas daquelas

utilizadas no acórdão recorrido, resta claro que a Recorrente não cumpriu o requisito processual, sendo imperioso o não conhecimento do Recurso Especial.

Nada obstante a sua peculiaridade, a alegação não tem fundamento.

Embora possa parecer evidente, há que se explicar que qualquer multa, com exceção da multa de mora, que tem caráter indenizatório, exigida por meio de lançamento de ofício é denominada multa de ofício dado seu caráter punitivo. A multa de ofício recebe o adjetivo “isolada” quando, no auto de infração ou notificação de lançamento exige-se, unicamente, a multa, sem que haja exigência de tributo. E ainda pode receber o adjetivo “agravada”, em situações em que haja, por exemplo, embaraço à fiscalização, e “qualificada” quando presentes circunstâncias qualificadoras – sonegação, dolo, fraude, simulação. Assim, uma **multa de ofício** pode ser se apresentar unicamente **isolada**, como é o caso deste processo, ou pode ser imposta de forma **isolada e qualificada**, como é o caso apreciado pelo paradigma.

Os fatos apreciados pelo paradigma foram os seguintes.

Contra o sujeito passivo pessoa jurídica foi lavrado auto de infração para exigir multa de ofício isolada e qualificada a 150%, acompanhada de juros isolados, em razão da **falta de retenção e recolhimento do IRRF incidente sobre pagamentos efetuados a pessoas físicas que lhe prestaram serviços**. Houve a qualificação da multa por ter sido imputado o evidente intuito de sonegação e fraude na operação que visou dissimular pagamentos de parte dos salários de seus funcionários por meio de cartões denominados "CASHCARD", oferecidos pela empresa INCENTIVE HOUSE, sendo certo que tal remuneração deixou de constar da DIRF apresentada pela pessoa jurídica. A autuação teve por base legal o art. 9º da Lei nº 10.426/02.

Na impugnação o sujeito passivo alegou que o art. 44, II da Lei nº 9.430/96 foi revogado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, fruto da conversão da MP nº 351/2007. Daí porque não se poderia mais falar na aplicação da multa isolada de 150%, mas somente na exigência desta no patamar de 50%, e somente para os casos não especificados, razão pela qual não poderia mais a referida multa lhe ser exigida, em razão da retroatividade benigna da nova norma.

No acórdão paradigma foram proferidos 2 (dois) votos. O voto denominado “vencido”, mas condutor da questão atinente a exigência da multa de ofício isolada com fundamento na falta de retenção e recolhimento do IRRF pela fonte pagadora. E o voto denominado “vencedor”, unicamente referente à exasperação do percentual da multa de ofício isolada em razão da presença de circunstâncias qualificadoras naquele caso.

A matéria divergente invocada no recurso especial da PGFN diz respeito àquela tratada pelo voto “vencido”, mas condutor da questão: aplicação de multa isolada à fonte pagadora pela falta de retenção e recolhimento do IRRF. E para demonstrar a divergência, ao contrário do que alega a defesa, a PGFN realizou o **cotejo com trechos do voto “vencido”, mas condutor da questão**, ora transcritos:

“Trata-se de lançamento para exigência de multa e juros isolados em razão da falta de retenção e recolhimento do IRRF incidente sobre pagamentos efetuados a pessoas físicas. (...) O lançamento está fundamentado no art. 9º da Lei nº 10.426/02.

(...)

Sustenta a Recorrente que esta multa não lhe poderia mais ser exigida, uma vez que o referido art. 44 da Lei n.º 9.430/96 fora alterado por meio da Lei n.º 11.488/07 (MP 351/2007), tendo sido revogada a exigência isolada da multa. Esta nova norma deveria ser aplicada retroativamente ao caso vertente, nos termos do art. 106 do CTN.

**De fato, a redação do art. 44, II da Lei n.º 9.430/96 foi alterada por meio da MP n.º 351/2007, que determinou:**

(...)

No entanto, esta mesma lei n.º 11.488/07 (fruto da conversão da MP 351/07), assim determinou:

Art. 16. O art. 9.º da Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

*"Art.9.º. Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1.º quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

....." (NR)

Desde então, o referido at. 9.º (fundamento deste lançamento) passou a ter a seguinte redação:

*Art. 9.º. Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1.º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição que deixar de ser retida ou recolhida, ou que for recolhida após o prazo fixado.*

**Como se vê, a legislação suscitada pela Recorrente não só alterou o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, como também alterou a legislação que dá suporte a este lançamento, mantendo a exigência da multa referida no art. 44 nas hipóteses em que a fonte pagadora deixar de reter o tributo devido quando dos pagamentos por ela efetuados.**

**Sendo assim, não há que se falar, aqui, na aplicação retroativa do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, pois existe uma norma específica que prevê a aplicação da multa em comento.**

(...)

**Por isso, o erro cometido pela Recorrente foi o de deixar de efetuar as retenções cabíveis na fonte (...). Sob esse aspecto, está a Recorrente sujeita à aplicação da multa prevista no art. 9.º já referido, a qual é devida pela simples falta de retenção do imposto."**

A tese adotada no paradigma diverge daquela encampada na decisão recorrida, como fica claro pelos seguintes excertos do voto "vencido" proferido pelo aresto de piso, mas condutor da questão:

[...]

Cumprе esclarecer, inicialmente, que o imposto de renda não retido na fonte pela Recorrente no pagamento de JCP à sua acionista NEOENERGIA S.A. representa uma mera antecipação do imposto devido na declaração de rendimentos da sua acionista, tributada com base no lucro real, conforme consta nos documentos anexados aos autos. Referida antecipação encontra-se prevista no artigo 9º, parágrafo 3º, inciso I, da Lei nº 9.249/95, transcrito abaixo:

[...]

Dessa forma, e ainda nos termos do referido Parecer CGT nº 01/02, se somente “*após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, for constatado que não houve retenção do imposto, o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o imposto.*”

Verifico, neste sentido, conforme também alegado e comprovado pelos documentos anexados aos autos pela Recorrente, que a sua acionista NEOENERGIA S.A. ofereceu os rendimentos à tributação no momento da entrega da DIPJ.

Sendo assim, nos termos do Parecer CGT nº 01/02 e do posicionamento do CARF acima transcrito, não seria possível exigir o imposto da fonte pagadora cuja responsabilidade se encontrava extinta, uma vez que a beneficiária dos valores de JCP havia oferecido tais rendimentos à tributação.

Constata-se também que no mesmo dia em que venceria o IRRF a Recorrente recolheu a multa de mora relativa ao “não recolhimento, no prazo” do referido tributo de sua responsabilidade.

Cumprе esclarecer, a esse respeito, que a multa de ofício exigida da Recorrente de forma isolada pela não retenção do IRRF no pagamento de JCP à acionista nacional encontra-se prevista no artigo 9º da Lei nº 10.426/02 e no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que até a edição da Medida Provisória nº 351/07 (convertida posteriormente na Lei nº 11.488/07) determinavam o seguinte:

[...]

Sem a necessidade de entrar no mérito da abrangência do parágrafo único da atual redação do artigo 9º da Lei nº 10.426/02, que extrapola a tipificação do *caput* de referido dispositivo, inclusive em desrespeito aos ditames da Lei Complementar nº 95/98 (artigo 11, inciso III, alínea “c”), constata-se que a nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 *revogou* a aplicação de multa de ofício exigida de forma isolada no presente caso, na medida em que a beneficiária de JCP ofereceu tais valores à tributação, aplicando-se, por conseguinte, os preceitos contidos no artigo 106, inciso II do Código Tributário Nacional.

[...]

Além disso, tendo em vista que a Recorrente efetuou o pagamento da multa de mora antes do início de qualquer procedimento fiscal e que a remuneração de JCP foi oferecida à tributação (compensação com prejuízos fiscais) pela NEOENERGIA S.A. antes do início de qualquer procedimento fiscal, entendo que restou caracterizada a ocorrência da denúncia espontânea da infração, nos termos das condições estabelecidas pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Assim, para o Colegiado *a quo*, a multa isolada pela falta de retenção e recolhimento de IRRF pela ora Contribuinte – fonte pagadora – não deve prosperar porque a nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 *revogou* a aplicação de multa de ofício exigida de

forma isolada sobre o IRRF não retido e não recolhido. Acrescentou que o IRRF trata de mera antecipação do tributo devido pela Neoenergia e que após o encerramento do ano-calendário a Neoenergia passou a ser o contribuinte do IRRF; mas a Neoenergia ofereceu à tributação os rendimentos de JCP, que dariam ensejo à retenção e recolhimento do IRRF.

Por outro lado, para o Colegiado que proferiu o paradigma, embora a redação do art. 44, II da Lei n.º 9.430/96 tenha sido alterada pela MP n.º 351/2007, a Lei n.º 11.488/07, manteve a incidência da multa isolada aplicada a fonte pagadora que deixar de reter o imposto sobre pagamentos por ela efetuados e, assim descaberia a aplicação retroativa do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, pois a norma específica - art. 9.º da Lei n.º 10.426/2002 – determina a aplicação da multa em comento.

Para mim, o dissídio encontra-se estabelecido a partir dos acórdãos comparados, tendo em vista o apontamento da legislação tributária divergente, sendo, para mim, condição ímpar para devolver a matéria ao exame desta CSRF.

Resta, portanto, a meu ver, demonstrada a similitude fática e a divergência de teses entre as decisões comparadas em relação à 1ª matéria do recurso especial da PGFN.

Quanto à segunda matéria divergente - **(ii) data da ocorrência do fato gerador do IRRF – contabilização/creditamento do JCP - mora pelo atraso no recolhimento**, adoto as razões do Presidente de Câmara que conheceu da matéria, cujos fundamentos transcrevo:

No que tange à **multa e dos juros de mora exigidos pelo atraso no recolhimento do IRRF** pela remessa ao exterior dos JCP, a PFN alega que o entendimento do recorrido, de que não ocorreu mora no pagamento porque o fato gerador do IRRF não ocorre na data da contabilização, diverge do adotado no Acórdão paradigma no 106-10.809 do (extinto) Primeiro Conselho de Contribuintes, do qual transcreveu integralmente a ementa e juntou cópia de seu inteiro teor (fls. 642/651) (art. 68, §§ 7o a 9o do Anexo II do RICARF). A ementa do paradigma traz a síntese do entendimento adotado em trecho dela extraído:

*IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE JUROS PAGOS A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR - Estão sujeitos a desconto do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% os rendimentos percebidos pelas pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Comprovado que o montante de juros foram contabilizados a crédito da pessoa jurídica favorecida, o imposto de renda passa a ser devido independentemente da efetiva remessa.*

A consulta às ementas basta para identificar a diferença entre posições quanto ao momento em que ocorre o fato gerador do IRRF: no recorrido, entendeu-se que o marco pode ser a data do pagamento ou crédito de juros a beneficiário no exterior, delas, a primeira; no paradigma entendeu-se que seria a data da em que são contabilizados a crédito da beneficiária no exterior. Desse modo, conclui-se que, frente a situação semelhante - remessa ao exterior de rendimentos sujeitos retenção de IRRF, adotaram-se momentos distintos para verificar se caberia exigir multa e juros de mora por pagamento em atraso de IRRF, estando, portanto, demonstrada a divergência de entendimentos para essa matéria.

Com referência à terceira infração (multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL em meses dos anos-calendário 2004 e 2005), o colegiado *a quo* considerou controvertida apenas as multas isoladas referentes ao ano-calendário 2005, acredito que pelo fato de o contribuinte em seu recurso voluntário pontuar que após o encerramento do ano-calendário não há como se exigir tais estimativas e destacou, subsidiariamente, que no ano-

calendário 2005 as estimativas apuradas como devidas pela autoridade lançadora superavam os valores de IRPJ e CSLL apurados ao final do período.

Com apoio nestes fundamentos, voto por CONHECER do recurso especial da PGFN.

### Recurso especial da Contribuinte

No caso do recurso especial do contribuinte, fui acompanhada por unanimidade pelo Colegiado.

A Contribuinte foi cientificada do acórdão recorrido, em 26/10/2015, como comprova o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 674, e em 10/11/2015, protocolizou recurso especial junto à repartição fiscal (fl. 676/693), em respeito ao prazo regimental, razão pela qual o recurso é **tempestivo**.

Como se pode ver na peça de defesa a Contribuinte invoca divergência jurisprudencial em relação à **possibilidade de se exigir multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL após o encerramento do ano-calendário.** Observe-se o seguinte segmento do recurso:

A divergência jurisprudencial aqui apurada se refere à possibilidade de aplicação de multa de ofício isolada, APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO, em virtude do não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Desde a sua impugnação, a Recorrente tenta demonstrar que os recolhimentos efetuados com base na "estimativa" nada mais são do que uma mera antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base.

Assim, somente ao final do ano-base é que o Contribuinte verifica o *quantum* realmente devido a título de IRPJ e CSLL, confrontando-se os valores devidos com os valores pagos por estimativa, sendo certo que o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL permanece sendo ANUAL, pois somente em 31 de dezembro de cada ano-calendário é que se tem a base de cálculo definitiva para a apuração destes tributos.

Por esta razão, a multa isolada atualmente prevista no inciso II, alínea "b" do artigo 44 da Lei 9.430/96 (anteriormente prevista no inciso IV, §1.º do art. 44 da mesma Lei) só pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta (ou insuficiência) de recolhimento, com base em estimativas mensais, ANTES DO TÉRMINO DO ANO BASE.

Portanto, como o auto de infração objeto do presente processo foi lavrado no ano de 2008, e as estimativas apontadas como não recolhidas são do ano-calendário 2005, eventuais insuficiências de recolhimento não poderão mais ser punidas pela exigência de multa isolada.

Ocorre que o entendimento firmado no acórdão recorrido foi no sentido da possibilidade da aplicação da multa isolada **mesmo após o encerramento do ano-base a que faz referência.**

[...]

Na sequência a Contribuinte passa a demonstrar a divergência pelo cotejo com os paradigmas indicados:

**IV.1. Da Identidade Fática entre o Acórdão Paradigma n.º 1803-002.155 e o Presente Caso no que tange à impossibilidade da aplicação de multa de ofício isolada, após o encerramento do ano-calendário, em virtude da não retenção de estimativas de CSLL e IRPJ**

Muito embora a Contribuinte tenha feito referencia ao paradigma de n.º 1803-002.155, e realizado o cotejo com o voto nele proferido, no “quadro comparativo” realizou o cotejo com outra decisão, no caso o Acórdão n.º 1302-001.137, também chamado de paradigma. Confira-se pelos seguintes trechos da peça de defesa:

Conforme esclarecido no item anterior, o acórdão recorrido entendeu que cabe a aplicação da multa isolada atualmente prevista na alínea "b", do inciso II, do art. 44 da Lei 9.430/96 (anteriormente prevista no inciso IV do §10 do art. 44 da Lei 9.430/96), em virtude do não recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, mesmo após o encerramento do ano-calendário. Repise-se o trecho do voto em que o Relator faz esta assertiva:

[...]

Ocorre que o entendimento firmado no acórdão recorrido diverge frontalmente do entendimento adotado no Acórdão no 1803-002.155 (DOC. 01) proferido pela 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, nos autos do processo no 10410.004941/2009-91, julgado em sessão realizada em 10 de abril de 2014, que entendeu que NÃO CABE a aplicação da multa isolada de 50% prevista no artigo 44, "b", da Lei 9.40/96 (anteriormente estabelecida no inciso IV, §10 do art. 44 da mesma Lei) sobre os valores não recolhidos (ou recolhidos a menor) a título de estimativa, APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO, *verbis*:

*"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2005*

*MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL.*

*DESCABIMENTO.*

*Entendendo-se o recolhimento de estimativas mensais, no caso das empresas tributadas com base no lucro real como simples antecipação do montante devido ao final do exercício, a ausência do seu recolhimento somente importa em atuação sancionável quando verificada ainda dentro do exercício correspondente. Encerrado este, deve então ser apurada a existência e lucro e/ou prejuízo, nascendo aí a obrigação nova que substitui, por completo, aquela anteriormente existente. Sendo assim, após o encerramento do exercício descabe falarem lançamento pelo não recolhimento do principal ou mesmo da apontada multa de ofício, sobretudo ante a verificação de que, naquele exercício, o contribuinte sequer apurou lucro" (g.n.)*

O Conselheiro Relator assim firmou seu voto, *verbis*:

*"A questão tratada nos presentes autos, decorre da exigência de multa isolada em face do não recolhimento de estimativas, supostamente devidas pela empresa-contribuinte em relação ao período de 2005, cuja atuação foi lavrada em 24/09/2009, sendo essa, então, a questão central aqui debatida.*

*Essa matéria, é bem verdade, é tema conhecido nos debates deste Conselho e, em que pese a existência de algumas divergências, o entendimento majoritário estabelecido*

*sem dúvida, é no sentido de que, sendo a empresa tributada pelo lucro real anual como é a recorrente, o pagamento de estimativas apresentam-se como merdas "antecipações" dos valores devidos ao final do exercício, sendo certo que, finalizado o ano-calendário, extingue-se a obrigação, passando a ser então verificado o montante o montante total devido no ano-calendário e, por isso, resulta na infundada exigência de quaisquer prestações em relação aos períodos mensais passados.*

*Nesses termos, sendo o lançamento efetivado após o encerramento do ano-calendário, entendo como completamente insubsistente o lançamento efetivado."*

Do confronto analítico dos acórdãos apontados como divergentes, extrai-se que a solução dada é diversa, tendo em vista que no caso paradigma foi dado provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte para cancelamento do lançamento fiscal, tendo sido reconhecida a impossibilidade da aplicação de multa isolada, após o encerramento do ano-calendário, em virtude do não recolhimento de estimativas de IRFU e CSLL, enquanto no presente caso foi desprovido o direito da Recorrente quanto a esta questão:

Neste momento a Contribuinte oferece um quadro comparativo entre o teor da decisão recorrida com o teor do paradigma de n.º 1302-001.137, e conclui:

Da leitura do acórdão paradigma no 1803-002.155, cuja íntegra encontra-se acostada ao presente Recurso Especial (**DOC.01**), bem como do cotejo analítico do deslinde dos feitos, depreende-se com clareza que, enquanto no acórdão ora recorrido entende-se que descabe aplicação de multa isolada, APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO, em virtude do não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, no acórdão indicado como paradigma entendeu-se que cabe a aplicação da referida multa, mesmo após o encerramento do ano calendário.

Prosseguindo, a Contribuinte passa a realizar o cotejo com o segundo acórdão paradigma – **Acórdão n.º 9101-00.634**:

**IV.2. Da Identidade Fática entre o Acórdão Paradigma No 9101-00.634 e o Presente Caso no que tange à impossibilidade da aplicação de multa de ofício isolada, após o encerramento do ano-calendário, em virtude da não retenção de estimativas de CSLL e IRPJ**

O acórdão recorrido, ao entender que cabe a aplicação da multa prevista na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96 (anteriormente prevista no inciso IV, §10, do art. 44 da Lei 9.430/96), igualmente divergiu do entendimento firmado pelo adotado no Acórdão n.º 9101-00.634 proferido pela **1.a** Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (DOC. 03), nos autos do processo no 10930.005174/2003-72, que entendeu que NÃO CABE a aplicação da multa isolada de 50% prevista no artigo 44, "b", da Lei 9.430/96 (anteriormente estabelecida no inciso IV, §10 do art. 44 da mesma Lei) sobre os valores não recolhidos (ou recolhidos a menor) a título de estimativa, APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO, verbis:

*"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL*

*Ano-calendário: 2000, 2001*

*ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.*

*A multa isolada constante no art. 44 da Lei no 9430/96 tem como objetivo obrigar o sujeito passivo ao recolhimento mensal de antecipações de um possível imposto de renda e contribuição devido ao final do ano-calendário, de modo que a penalidade somente se justifica quando cobrada durante aquele ano-calendário. Ao final do exercício, desaparece a base impositível daquela penalidade (antecipações), surgindo*

*uma nova base que corresponde à contribuição efetivamente apurada, cabendo tão-somente a cobrança de multa de ofício, que é devida caso a contribuição não seja paga no seu vencimento e apurada ex-officio. E se inexistente saldo de contribuição a pagar, sequer a base de cálculo da multa de ofício persistirá." (g.n.)*

O Conselheiro Relator do referido acórdão assim estabeleceu em seu voto, verbis:

*"A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no Lucro Real Anual deve recolher IRPJ e CSLL, em cada mês, sobre base de cálculo estimada. Encerrado o ano-calendário, autoriza-se à Fiscalização formalizar exigência do crédito que corresponda à diferença do imposto e da contribuição social recolhidos com insuficiência. Ocorrida a hipótese de incidência da contribuição, o lançamento tributário deve contemplar o valor apurado segundo a declaração de ajuste anual.*

*Assim, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto e contribuição efetivamente devidos e apurados com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentado pela contribuinte."*

Do confronto analítico dos acórdãos apontados como divergentes, extrai-se que a solução dada é diversa, tendo em vista que no caso paradigma foi cancelado o lançamento, tendo sido reconhecido a impossibilidade da aplicação de multa isolada, após o encerramento do ano-calendário, em virtude do não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, e no presente caso foi desprovido o direito da Recorrente quanto a esta questão:

Neste momento a Contribuinte oferece um quadro comparativo entre o teor da decisão recorrida com o teor do paradigma de nº 9101-00.634, e conclui:

Da leitura do acórdão paradigma, cuja íntegra encontra-se acostada ao presente Recurso Especial (DOC.02), bem como do cotejo analítico do deslinde dos feitos, depreende-se com clareza que, enquanto no acórdão ora recorrido entende-se que é cabível a aplicação de multa isolada prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 em virtude do não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO, no acórdão indicado como paradigma entende-se que não é possível aplicar a referida multa após o fim do ano-calendário.

E, depois de identificar *a legislação objeto da divergência jurisprudencial*, a Contribuinte passa às razões meritórias do recurso especial, em que defende **a inaplicabilidade da multa isolada em razão (i) do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração e, (ii) da inexistência de base de cálculo para a aplicação da multa isolada.**

Os "DOC 1" e "DOC 2" que foram anexados ao recurso especial e encontram-se às fls. 694/703, dizem respeito aos Acórdãos paradigmas nº 1803-002.155 e nº 9101-00.634.

O despacho de exame de admissibilidade do recurso especial da Contribuinte, por equívoco, particionou o recurso especial, subdividindo o escopo da divergência identificada pela recorrente em 3 (três) teses distintas:

- a) Valores não recolhidos (ou recolhidos a menor) a título de estimativa, após o encerramento do ano-calendário*
- b) Inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração*
- c) Inexistência de Base de Cálculo para a aplicação da multa isolada*

E analisou 6 (seis) decisões como se todas tivessem sido indicadas como paradigmas pela Contribuinte.

Assim, além dos Acórdãos paradigmas n.º 1803-002.155 e n.º 9101-00.634, o examinador também analisou as demais decisões citadas no corpo do recurso como ilustrativos da tese da defesa, no caso, os acórdãos n.º 103-21.253, n.º 107-07.047, n.º 105-15.035 e n.º 107-08.154.

Na verdade, a leitura do recurso especial da Contribuinte não leva a tal equívoco, pois a recorrente dedica uma parte do recurso a identificar a matéria divergente e a indicar os paradigmas e a outra parte do recurso a defender as razões de mérito pelas quais pede o provimento do apelo, ocasião em que faz menção a outras decisões administrativas que reforçam sua teoria.

Diante do que se apresenta é necessário, por seu turno, rever a admissibilidade e, portanto, o conhecimento do recurso especial.

A ementa do acórdão recorrido, no que diz respeito à matéria, registrou:

ESTIMATIVAS MENSAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

É cabível a aplicação multa de lançamento de ofício, exigida isoladamente, pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, mesmo que lançado após o encerramento do ano-calendário respectivo.

E estes são os trechos relevantes do voto vencedor, que conduziu o julgamento da matéria:

[...]

Em seu recurso, a recorrente argumenta que a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ é incabível diante da impossibilidade de aplicação da referida multa após o encerramento do ano-calendário.

A respeito do pagamento das estimativas mensais do IRPJ ao longo do ano-calendário, cabe dizer que o mesmo deve ser feito obrigatoriamente pelo contribuinte que optou pela forma de tributação com base no lucro real, sem demonstrar que não era devido, por meio de balancetes de suspensão ou de redução (art. 35 da Lei n.º 8.981, de 1995), nos termos do art. 2º da Lei n.º 9.430, de 1996, abaixo transcrito para melhor clareza:

[...]

Uma vez que a obrigação de pagamento das estimativas não foi cumprida de acordo com o que determina o dispositivo legal acima transcrito, a mesma Lei n.º 9.430, de 1996, nos seus artigos 43 e 44 e alterações, estabelece a imposição de uma penalidade isolada para coibir a prática do não pagamento dessa estimativa, conforme redação dos dispositivos que se transcreve:

**Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.**

*Multas de Lançamento de Ofício*

**Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho 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 nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

***II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) (Grifei).***

Dessa forma, estando o contribuinte sujeito à apuração com base no lucro real e tendo optado pelo pagamento do IRPJ, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada e deixando de recolher o imposto de renda, sem demonstrar que não era devido, por meio de balancetes de suspensão ou de redução, ocorre a subsunção do fato à norma legal estabelecida nos arts. 43 e 44 acima transcritos, que deve ser aplicada e cumprida integralmente pelas autoridades administrativas.

Sobre esse último aspecto, cabe dizer que a atividade do lançamento tributário é vinculada ao texto da lei, e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional pelo seu descumprimento, nos termos no art. 142 do Código Tributário Nacional.

[...]

Não cabe à autoridade administrativa usar do poder discricionário para aplicação da norma regulamente inserida no ordenamento jurídico. Ocorrido o fato e estando ele perfeitamente enquadrado no dispositivo legal, a autoridade deve obrigatoriamente aplicar a lei ao caso concreto.

O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade. Os dispositivos da lei que exigem a cobrança da multa isolada (penalidade) não podem ser ignorados nem negados pelo Tribunal Administrativo, a quem não cabe substituir o legislador.

Ademais, registre-se que é mais do que razoável se admitir a existência de uma penalidade para desencorajar os contribuintes no descumprimento da obrigação de pagar corretamente os seus tributos, sob pena de se estabelecer uma desigualdade com aqueles contribuintes que cumprem suas obrigações tributárias nos prazos legais, cujos recursos financeiros depende o Estado para poder desempenhar as suas funções e que os aguarda, no momento certo, para poder cumprir seus compromissos orçamentários.

Saliente-se que o fato da multa isolada ter sido aplicada após o encerramento do ano-calendário, em nada altera o raciocínio acima exposto.

Por oportuno, saliente-se que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, dispôs que aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, nos termos da seguinte transcrição:

[...]

Em face do exposto, é de se manter a exigência da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL de 2005, mesmo que lançado após o encerramento do ano-calendário respectivo, devendo ser negado provimento ao recurso voluntário nessa parte.

Analisando-se o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados para caracterização do dissídio, de início até podemos afirmar que possa existir similitude fática.

Por seu turno, há uma questão específica em que verifico que devemos limitar a questão apenas no tocante à exigência das multas para o ano-calendário de 2005, eis que o

contribuinte em seu recurso especial requer o cancelamento de todas as multas por falta de recolhimento das estimativas, tanto para o IRPJ e CSLL nos meses dos anos de 2004 e 2005.

De sua vez, como o acórdão recorrido traz apenas como pressuposto o ano de 2005 e não sendo opostos embargos pelo contribuinte, a aplicação da penalidade no ano de 2004 não foi objeto de questionamento.

Inobstante todo o exposto, vale dizer que o acórdão recorrido está fundamentado em entendimento já sumulado, diante da possibilidade de ser possível o lançamento das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas depois do encerramento do ano-calendário, entendimento hoje objeto da súmula 178 do CARF.

Diz referido enunciado:

Súmula CARF n.º 178 (Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021)

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101-004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802-00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787.

Quanto a este ponto, observo o que estabelece o acórdão recorrido no seu voto vencido:

Assim, como os lançamentos efetuados pela Fiscalização ocorreram em 2008, ou seja, após o encerramento do ano-base de 2005, e tendo em vista também que os valores de IRPJ e de CSLL apurados por estimativa no ano-base de 2005 superam os valores apurados pela Recorrente ao final do ano-calendário, conforme se depreende da análise da DIPJ anexada à Impugnação, não há que se falar em exigência de multa isolada, a exemplo do que já definiu este E. Conselho e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF)

Veja-se também o disposto no voto vencedor do acórdão recorrido:

Dessa forma, estando o contribuinte sujeito à apuração com base no lucro real e tendo optado pelo pagamento do IRPJ, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada e deixando de recolher o imposto de renda, sem demonstrar que não era devido, por meio de balancetes de suspensão ou de redução, ocorre a subsunção do fato à norma legal estabelecida nos arts. 43 e 44 acima transcritos, que deve ser aplicada e cumprida integralmente pelas autoridades administrativas.

[...]

Ademais, registre-se que é mais do que razoável se admitir a existência de uma penalidade para desencorajar os contribuintes no descumprimento da obrigação de pagar corretamente os seus tributos, sob pena de se estabelecer uma desigualdade com aqueles contribuintes que cumprem suas obrigações tributárias nos prazos legais, cujos recursos financeiros depende o Estado para poder desempenhar as suas funções e que os aguarda, no momento certo, para poder cumprir seus compromissos orçamentários.

Saliente-se que o fato da multa isolada ter sido aplicada após o encerramento do ano-calendário, em nada altera o raciocínio acima exposto.

Ou seja, no bojo do acórdão recorrido, consegue-se vislumbrar que o fato de as estimativas pagas superarem os valores apurados ao final do ano-calendário não impede à aplicação de multa isolada se constatada a falta de recolhimento de estimativas, ainda que tal se dê depois do encerramento do ano-calendário.

A Súmula CARF nº 178, por sua vez, consolida o entendimento de que *a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

E, ao se observar a DIPJ do ano-calendário 2005 (fls. 418/428), confirma-se que as estimativas pagas, realmente, superam os valores apurados ao final do ano-calendário 2005 porque não houve IRPJ ou CSLL apurados, dado o resultado tributável ter sido negativo. Logo, o presente caso é de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário* e o Colegiado *a quo* concluiu que a apuração original da Contribuinte não impedia a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa

Assim, com base no exposto no art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 343/2015 – RICARF/2015, o recurso do contribuinte **não deve ser conhecido.**

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

## Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano, Redatora Designada.

Na sessão de julgamento fui designada para redigir o voto vencedor e esclarecer as razões pelas quais a maioria da Turma decidiu **negar conhecimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.**

O despacho de admissibilidade deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, a qual alegou divergência jurisprudencial quanto ao acórdão recorrido 1202-000.601, em relação aos seguintes temas: **(i)** exclusão da multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda na fonte, para o qual indicou como paradigma o acórdão 2102-00.465, e **(ii)** data da ocorrência do fato gerador / do IRRF – contabilização creditamento do JCP - mora pelo atraso no recolhimento, para o qual indicou como paradigma o acórdão 106-10.809.

Quanto à primeira matéria, o caso dos autos trata da circunstância específica de uma fonte pagadora (ora atuada) ter feito o pagamento de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) a beneficiário, sem ter procedido à retenção do IRRF, que seria para este mera antecipação, porém, ao constatar que o beneficiário, ao preencher a DIPJ, procedeu ao recolhimento do principal de IR sobre tais rendimentos, a fonte pagadora então efetuou o recolhimento, exclusivamente, da multa de mora sobre o IRRF que deveria ter sido retido.

Analisando esta situação, o voto condutor do acórdão recorrido concluiu não ser aplicável a multa isolada sobre a ausência de retenção de IRRF, desenvolvendo o seguinte raciocínio: primeiro, o voto transcreve as redações do artigo 9º da Lei 10.426/2002 e do artigo 44 da Lei 9.430/1996, antes e após a MP 351/2007 (convertida na Lei 11.488/2007), e sublinha trechos de tais dispositivos para destacar que, na redação anterior, estava expressa a cobrança de multa de ofício na hipótese de recolhimento após o prazo sem o acréscimo de multa moratória, o que não se repetiu na redação após a alteração legislativa.

Diante disso, a decisão recorrida conclui, quanto ao aparente conflito de leis, que seria o caso de aplicação do artigo 106, II do CTN (retroatividade benigna), e também registra os fatos de que a fonte pagadora efetuou o recolhimento da multa de mora antes do procedimento fiscal e de que o beneficiário efetuou o recolhimento do principal, afirmando que também seria o caso de aplicação do artigo 138 do CTN (denúncia espontânea), *in verbis*:

“...constata-se que a nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 revogou a aplicação de multa de ofício exigida de forma isolada no presente caso, na medida em que a beneficiária de JCP ofereceu tais valores à tributação, aplicando-se, por conseguinte, os preceitos contidos no artigo 106, inciso II do Código Tributário Nacional.

Vejam, neste sentido, que este também é o posicionamento unânime dos julgados deste E. Conselho:

[...]

Além disso, tendo em vista que a Recorrente efetuou o pagamento da multa de mora antes do início de qualquer procedimento fiscal e que a remuneração de JCP foi oferecida à tributação (compensação com prejuízos fiscais) pela NEOENERGIA S.A. antes do início de qualquer procedimento fiscal, entendendo que restou caracterizada a ocorrência da denúncia espontânea da infração, nos termos das condições estabelecidas pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Conforme bem resumiu a Conselheira Edeli Pereira Bessa em sua declaração de voto *infra*, o colegiado *a quo* adotou três fundamentos para cancelar a cobrança de multa isolada sobre a falta de recolhimento de IRRF, sendo que o paradigma não tratou especificamente de um deles:

Os fundamentos para cancelamento da penalidade, portanto, foram: i) o oferecimento dos rendimentos à tributação pela beneficiária; ii) o pagamento de multa de mora pela fonte pagadora na data de vencimento do IRRF; iii) a revogação da multa prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 em razão da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

(...)

A PGFN pretendeu estabelecer dissídio jurisprudencial quanto à primeira matéria apresentando apenas o paradigma nº 2102-00.465, no qual se entendeu que a *simples falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora enseja a aplicação de multa isolada, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.426/2002*, discordando da revogação referida

no acórdão recorrido. Contudo, como antes demonstrados, três foram os fundamentos do Colegiado a quo, e, ainda que o primeiro deles (o oferecimento dos rendimentos à tributação pela beneficiária) seja irrelevante para a decisão da penalidade isolada aplicada em face da fonte pagadora que deixa de reter o tributo, o segundo (pagamento de multa de mora pela fonte pagadora na data de vencimento do IRRF) foi elemento determinante para o Colegiado a quo concluir que houve conduta compatível com a denúncia espontânea da infração, apta, por si só, a excluir a aplicação de penalidade contra a Contribuinte por aquela falta de retenção.

A decisão de 1ª instância também relata esta ocorrência, descrevendo os valores de multa de mora pagos entre 05/01/2005 e 07/11/2007, correspondentes a 0,33% do IRRF devido sobre os juros sobre o capital próprio distribuídos entre 31/12/2004 e 31/10/2007. A Turma Julgadora, porém, entendeu que não caberia *acatar a espontaneidade da Impugnante em função do pagamento de multa moratória como justificativa da falta de retenção, baseado no artigo 138 do CTN, pois tal procedimento não exclui a responsabilidade de reter*. Demandou que ocorresse o pagamento do tributo *juntamente com os encargos legais cabíveis e não simplesmente a multa de mora*. Para o Colegiado a quo, porém, tal conduta caracterizaria denúncia espontânea e impediria a aplicação da penalidade questionada.

Esta circunstância não está presente no paradigma e constitui, assim, diferencial que se mostrou relevante para a solução distinta dada ao caso concreto pelo Colegiado a quo. Assim, não resta caracterizado o dissídio jurisprudencial neste ponto.

De fato, é de se registrar que, no caso analisado pelo paradigma 2102-00.465, não se verifica a circunstância fática equivalente à do caso dos autos -- de ter havido o pagamento, antes do procedimento fiscal, tanto da multa de mora pela fonte pagadora quanto do principal de tributos pelos beneficiários.

Disso decorre que a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, não é capaz de levar a uma reforma da conclusão a que chegou o acórdão recorrido, em especial por ausência de uma circunstância fática específica do caso dos autos que foi tomada como relevante pelo voto condutor do acórdão recorrido e que não se verificou no caso comparado (e, por consequência, ali não foi decidida).

Ante o exposto, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional quanto à matéria (i) exclusão da multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda na fonte.

Quanto à segunda matéria recorrida (data da ocorrência do fato gerador do IRRF – contabilização/creditamento do JCP - mora pelo atraso no recolhimento), a Fazenda Nacional indicou como paradigma o acórdão 106-10.809.

Tal precedente analisou a retenção de fonte sobre juros devidos por empresa brasileira sobre empréstimos tomados de sua coligada no exterior, e tratou do fato gerador do IRRF ante os artigos 554, 555, 575 e 576 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 85.450/80 – RIR/80, para definir o momento da retenção ante a previsão legal de “*pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior.*”

O caso dos autos debate dispositivo com diferente matriz legal (o artigo 668 do RIR/99 tem por base o artigo 9º da Lei 9.249/1995), que trata especificamente de JCP, estabelecendo a incidência do IRRF “*na data do pagamento ou crédito*”.

Os julgados têm em comum tratarem da incidência de imposto de renda de fonte. Contudo, em um e outro casos, o debate recai sobre dispositivos com matrizes legais distintas, além de envolver o pagamento de rendimentos de naturezas também diversas -- no paradigma, juros e, no caso dos autos, juros sobre o capital próprio.

A aplicação do racional do paradigma ao caso dos autos não é automática, eis que não é possível, senão por dedução, saber o que a turma do paradigma decidiria se estivesse diante do caso dos autos. Neste sentido, não se estabelece a divergência jurisprudencial necessária ao conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional quanto a essa matéria.

É neste sentido que, compreendo, o recurso especial da Fazenda Nacional também não deve ser conhecido quanto à matéria (ii) data da ocorrência do fato gerador / do IRRF – contabilização creditamento do JCP.

São essas as razões pelas quais orientei meu voto para não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## **Declaração de Voto**

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

As exigências veiculadas nestes autos dizem respeito, dentre outras, às infrações de: i) falta de retenção e recolhimento de IRRF referente a juros sobre capital próprio distribuídos de 2004 a 2007 à beneficiária Neoenergia S/A, ensejando multa isolada de R\$ 2.754.675,00; ii) recolhimento em atraso de IRRF, sem acréscimo da multa de mora no valor de R\$ 37.922,23 e de juros no valor de R\$ 9.111,64, referente a juros sobre o capital próprio a Iberdola Energia S/A, calculando-se o vencimento do tributo em razão da deliberação societária para seu pagamento, e determinando-se as multas de mora e os juros de mora isolados para exigência; e iii) falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL em meses dos anos-calandário 2004 e 2005, motivadores da exigência de multas isoladas.

As duas primeiras infrações foram mantidas na decisão de 1ª instância. As multas isoladas de IRPJ foram parcialmente canceladas em razão de comprovação de pagamento, sendo que esta exoneração não se sujeitou a reexame necessário.

As duas primeiras infrações foram canceladas por unanimidade de votos no Acórdão n.º 1202-000.601, e a terceira infração mantida por voto de qualidade.

Com referência à primeira infração antes descrita, o voto condutor do acórdão recorrido traz consignado que:

Sendo assim, nos termos do Parecer CGT n.º 01/02 e do posicionamento do CARF acima transcrito, não seria possível exigir o imposto da fonte pagadora cuja responsabilidade se encontrava extinta, uma vez que a beneficiária dos valores de JCP havia oferecido tais rendimentos à tributação.

**Constata-se também que no mesmo dia em que venceria o IRRF a Recorrente recolheu a multa de mora relativa ao “não recolhimento, no prazo” do referido tributo de sua responsabilidade.**

Cumpra esclarecer, a esse respeito, que a multa de ofício exigida da Recorrente de forma isolada pela não retenção do IRRF no pagamento de JCP à acionista nacional encontra-se prevista no artigo 9º da Lei n.º 10.426/02 e no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, que até a edição da Medida Provisória n.º 351/07 (convertida posteriormente na Lei n.º 11.488/07) determinavam o seguinte:

[...]

Sem a necessidade de entrar no mérito da abrangência do parágrafo único da atual redação do artigo 9º da Lei n.º 10.426/02, que extrapola a tipificação do caput de referido dispositivo, inclusive em desrespeito aos ditames da Lei Complementar n.º 95/98 (artigo 11, inciso III, alínea “c”), constata-se que a nova redação do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 revogou a aplicação de multa de ofício exigida de forma isolada no presente caso, na medida em que a beneficiária de JCP ofereceu tais valores à tributação, aplicando-se, por conseguinte, os preceitos contidos no artigo 106, inciso II do Código Tributário Nacional.

[...]

**Além disso, tendo em vista que a Recorrente efetuou o pagamento da multa de mora antes do início de qualquer procedimento fiscal e que a remuneração de JCP foi oferecida à tributação (compensação com prejuízos fiscais) pela NEOENERGIA S.A. antes do início de qualquer procedimento fiscal, entendo que restou caracterizada a ocorrência da denúncia espontânea da infração, nos termos das condições estabelecidas pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional.**

Assim, diante do acima exposto, voto pelo cancelamento da multa de ofício aplicada isoladamente sobre os valores de IRFF não retidos pela Recorrente no pagamento de JCP à NEOENERGIA S.A. (*destaques do original*)

Os fundamentos para cancelamento da penalidade, portanto, foram: i) o oferecimento dos rendimentos à tributação pela beneficiária; ii) o pagamento de multa de mora pela fonte pagadora na data de vencimento do IRRF; iii) a revogação da multa prevista no art. 9º da Lei n.º 10.426/2002 em razão da nova redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Quanto à segunda infração, o Colegiado *a quo* compreendeu que *nos termos do artigo 9º, parágrafo 2º da Lei n.º 9.249/95, o IRRF é devido na data do pagamento ou crédito dos juros ao beneficiário no exterior e não da data da contabilização da obrigação de pagar tais quantias em que ocorreu a deliberação societária para pagamento de JCP*. Conforme referido no precedente n.º 106-16.406, o fato gerador do IRRF sobre pagamentos efetuados a beneficiários

no exterior seria a data do pagamento, ou seja, *as datas de liquidação dos contratos de câmbio de remessa dos valores ao exterior.*

A PGFN pretendeu estabelecer dissídio jurisprudencial quanto à primeira matéria apresentando apenas o paradigma n.º 2102-00.465, no qual se entendeu *que a simples falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora enseja a aplicação de multa isolada, nos termos do art. 9º da Lei n.º 10.426/2002*, discordando da revogação referida no acórdão recorrido. Contudo, como antes demonstrados, três foram os fundamentos do Colegiado *a quo*, e, ainda que o primeiro deles (o oferecimento dos rendimentos à tributação pela beneficiária) seja irrelevante para a decisão da penalidade isolada aplicada em face da fonte pagadora que deixa de reter o tributo, o segundo (pagamento de multa de mora pela fonte pagadora na data de vencimento do IRRF) foi elemento determinante para o Colegiado *a quo* concluir que houve conduta compatível com a denúncia espontânea da infração, apta, por si só, a excluir a aplicação de penalidade contra a Contribuinte por aquela falta de retenção.

A decisão de 1ª instância também relata esta ocorrência, descrevendo os valores de multa de mora pagos entre 05/01/2005 e 07/11/2007, correspondentes a 0,33% do IRRF devido sobre os juros sobre o capital próprio distribuídos entre 31/12/2004 e 31/10/2007. A Turma Julgadora, porém, entendeu que não caberia *acatar a espontaneidade da Impugnante em função do pagamento de multa moratória como justificativa da falta de retenção, baseado no artigo 138 do CTN, pois tal procedimento não exclui a responsabilidade de reter.* Demandou que ocorresse o pagamento do tributo *juntamente com os encargos legais cabíveis e não simplesmente a multa de mora.* Para o Colegiado *a quo*, porém, tal conduta caracterizaria denúncia espontânea e impediria a aplicação da penalidade questionada.

Esta circunstância não está presente no paradigma e constitui, assim, diferencial que se mostrou relevante para a solução distinta dada ao caso concreto pelo Colegiado *a quo*. Assim, não resta caracterizado o dissídio jurisprudencial neste ponto.

Quanto à segunda matéria, a PGFN apresentou o paradigma n.º 106-10.809, destacando de sua ementa a circunstância de que *comprovado que o montante dos juros foram contabilizados a crédito da pessoa jurídica favorecida, o imposto de renda passa a ser devido independentemente da efetiva remessa.* Afirmou o dissídio jurisprudencial porque ambos acórdãos *analisam o creditamento contábil de juros a pessoa jurídica beneficiária domiciliada no exterior.*

Releva observar que o paradigma analisou juros contabilizados por empresa brasileira em razão de empréstimos recebidos de sua coligada no exterior. Alegou-se que *os credores jamais receberam as quantias lançadas*, e afirmou-se que o fato gerador do IRRF seria, claramente, *a remessa de juros para o exterior.* Interpretando os arts. 554, 555, 575 e 576 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 85.450/80 – RIR/90, a 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes asseverou que *o momento da retenção é a primeira, das hipóteses definidas no inciso IV, que ocorrer no caso concreto*, ou seja, dentre as datas de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior. Ao manter a exigência na data em que formulada, o outro Colegiado deste Conselho validou a interpretação fiscal de que na hipótese em que a legislação prevê o crédito como momento do fato gerador, tal se verifica por ocasião da contabilização da obrigação correspondente, se anterior à remessa dos rendimentos para o exterior.

Aqui o debate tem em conta o dispositivo do art. 668 do RIR/99, segundo o qual a incidência do imposto na fonte se verifica *na data do pagamento ou crédito* dos juros sobre o capital próprio. Assim, embora o debate recaia sobre dispositivos legais distintos, pretende-se a interpretação da legislação tributária sobre o mesmo conceito afeto à incidência do IRRF: “crédito”, para fins de definição do momento da ocorrência do fato gerador.

O presente voto, portanto, manifesta divergência em face do entendimento da I. Relatora, para, relativamente ao recurso especial da PGFN, NÃO CONHECER do recurso quanto à primeira matéria, e acompanhá-la no CONHECIMENTO do recurso quanto à segunda matéria.

Com referência à terceira infração (multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL em meses dos anos-calendário 2004 e 2005), importa observar que o Colegiado *a quo* considerou questionada, apenas, as multas isoladas referentes ao ano-calendário 2005, possivelmente porque a Contribuinte, ao se opor às exigências em recurso voluntário, aduziu a impossibilidade de punição depois do encerramento do ano-calendário e destacou, subsidiariamente, que no ano-calendário 2005 as estimativas apuradas como devidas pela autoridade lançadora superavam os valores de IRPJ e CSLL apurados ao final do período, assim concluindo a argumentação deste tópico de defesa:

Ante o exposto, também por esse motivo, não pode prosperar a imposição das multa isoladas no presente caso, relativamente ao período-base 2005, por inexistir base de cálculo necessária à imposição dessas penalidades, de modo que esse E. Conselho deverá reformar a decisão ora recorrida, determinando o cancelamento do crédito tributário em apreço.

Sob esta ótica, o Colegiado *a quo* se manifestou nos seguintes termos acerca desta infração, nos votos divergentes integrados ao acórdão recorrido:

VOTO

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

[...]

c) MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ E CSLL POR ESTIMATIVA

No que tange à aplicação da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais após o encerramento do ano-base, também deve ser acolhida a insurgência da Recorrente.

Como os recolhimentos por estimativa são mera antecipação dos tributos que serão devidos no encerramento do período-base, restaria configurada a hipótese de aplicação da multa isolada em caso de falta ou insuficiência de recolhimento dos tributos com base em estimativas mensais desde que antes do término do ano-base.

[...]

Assim, como os lançamentos efetuados pela Fiscalização ocorreram em 2008, ou seja, após o encerramento do ano-base de 2005, e tendo em vista também que os valores de IRPJ e de CSLL apurados por estimativa no ano-base de 2005 superam os valores apurados pela Recorrente ao final do ano-calendário, conforme se depreende da análise da DIPJ anexada à Impugnação, não há que se falar em exigência de multa isolada, a

exemplo do que já definiu este E. Conselho e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Vejamos:

[...]

#### VOTO VENCEDOR

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo – Redator Designado.

Em que pese os valiosos argumentos apresentados pelo ilustre relator, peço vênia para discordar do seu entendimento em relação à aplicação da multa de ofício isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, referente ao ano-calendário de 2005.

Em seu recurso, a recorrente argumenta que a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ é incabível diante da impossibilidade de aplicação da referida multa após o encerramento do ano-calendário.

[...]

Ademais, registre-se que é mais do que razoável se admitir a existência de uma penalidade para desencorajar os contribuintes no descumprimento da obrigação de pagar corretamente os seus tributos, sob pena de se estabelecer uma desigualdade com aqueles contribuintes que cumprem suas obrigações tributárias nos prazos legais, cujos recursos financeiros depende o Estado para poder desempenhar as suas funções e que os aguarda, no momento certo, para poder cumprir seus compromissos orçamentários.

Saliente-se que o fato da multa isolada ter sido aplicada após o encerramento do ano-calendário, em nada altera o raciocínio acima exposto.

Por oportuno, saliente-se que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, dispôs que aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, nos termos da seguinte transcrição:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Em face do exposto, é de se manter a exigência da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL de 2005, mesmo que lançado após o encerramento do ano-calendário respectivo, devendo ser negado provimento ao recurso voluntário nessa parte.

A Contribuinte não opôs embargos de declaração e no recurso especial interposto questionou a exigência de multa isolada depois do encerramento do ano-calendário, argumentado que *como o auto de infração objeto do presente processo foi lavrado no ano de 2008, e as estimativas apontadas como não recolhidas são do ano-calendário 2005, eventuais insuficiências de recolhimento não poderão mais ser punidas pela exigência de multa isolada.*

Na primeira parte de suas alegações em recurso especial, a Contribuinte reitera que o ano-base de 2005 já estava encerrado quando da lavratura do auto de infração, e prossegue afirmando que *não há a base de cálculo para a aplicação da multa isolada, vez que houve apuração de saldo negativo de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2005. Ao final desta matéria, assevera que não pode prosperar a imposição das multas isoladas no presente caso,*

*relativamente ao período-base 2005, por inexistir base de cálculo necessária à imposição dessas penalidades.*

Ocorre que, ao final do recurso especial, o pedido da Contribuinte é de que seja julgado *integralmente insubsistente o Auto de Infração originalmente impugnado*, locução que também contempla as multas isoladas aplicadas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL nos meses do ano-calendário 2004, cuja exigibilidade, inclusive, está suspensa em razão da interposição do recurso especial da Contribuinte, como se vê às e-fls. 769/773, excetuando-se apenas a parcela correspondente à estimativa de IRPJ de maio/2004, exonerada definitivamente pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Assim, impõe-se concluir que a pretensão da Contribuinte, em recurso especial, seria a exoneração integral das multas isoladas aplicadas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL nos meses dos anos-calendário 2004 e 2005, mas, diante da ausência de prequestionamento, no acórdão recorrido, bem como de demonstração de dissídio jurisprudencial no recurso especial com este alcance, o conhecimento estaria limitado às exigências do ano-calendário 2005.

Ocorre que o acórdão recorrido está pautado no entendimento de que é possível o lançamento das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas depois do encerramento do ano-calendário, e tal entendimento, porque endossado na Súmula CARF nº 178, impede o conhecimento do recurso especial da Contribuinte, por força do art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 343/2015 – RICARF/2015.

Diz referido enunciado:

Súmula CARF nº 178 (Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021)

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101-004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802-00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787.

O voto vencido do acórdão recorrido argumentara que:

Assim, como os lançamentos efetuados pela Fiscalização ocorreram em 2008, ou seja, após o encerramento do ano-base de 2005, e tendo em vista também que os valores de IRPJ e de CSLL apurados por estimativa no ano-base de 2005 superam os valores apurados pela Recorrente ao final do ano-calendário, conforme se depreende da análise da DIPJ anexada à Impugnação, não há que se falar em exigência de multa isolada, a exemplo do que já definiu este E. Conselho e a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF)

Mas prevaleceu o entendimento do voto vencedor nos seguintes termos:

Dessa forma, estando o contribuinte sujeito à apuração com base no lucro real e tendo optado pelo pagamento do IRPJ, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada e deixando de recolher o imposto de renda, sem demonstrar que não era devido, por meio de balancetes de suspensão ou de redução, ocorre a subsunção do fato

à norma legal estabelecida nos arts. 43 e 44 acima transcritos, que deve ser aplicada e cumprida integralmente pelas autoridades administrativas.

[...]

Ademais, registre-se que é mais do que razoável se admitir a existência de uma penalidade para desencorajar os contribuintes no descumprimento da obrigação de pagar corretamente os seus tributos, sob pena de se estabelecer uma desigualdade com aqueles contribuintes que cumprem suas obrigações tributárias nos prazos legais, cujos recursos financeiros depende o Estado para poder desempenhar as suas funções e que os aguarda, no momento certo, para poder cumprir seus compromissos orçamentários.

Saliente-se que o fato da multa isolada ter sido aplicada após o encerramento do ano-calendário, em nada altera o raciocínio acima exposto.

Ou seja, integrando os votos proferidos no acórdão recorrido, tem-se que o fato de as estimativas pagas superarem os valores apurados ao final do ano-calendário não é impedimento à aplicação de multa isolada se constatada a falta de recolhimento de estimativas, ainda que tal se dê depois do encerramento do ano-calendário. A Súmula CARF nº 178, por sua vez, consolida o entendimento de que *a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*. E, à vista da DIPJ do ano-calendário 2005, às e-fls. 418/428, confirma-se que as estimativas pagas superaram os valores apurados ao final do ano-calendário 2005 porque não houve IRPJ ou CSLL apurados, dado o resultado tributável ter sido negativo. Logo, o presente caso é de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário* e o Colegiado *a quo* concluiu que a apuração original da Contribuinte não impedia a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa. Assim, resta concluir que o Colegiado *a quo* aplicou o entendimento de súmula posteriormente aprovada, o que impede o conhecimento do recurso especial.

Registre-se que esta Conselheira adotou conclusão diferente na hipótese em que constatada a existência de tributo apurado ao final do ano-calendário, assim esclarecendo em declaração de voto no Acórdão nº 9101-005.818, a limitação vislumbrada a partir do enunciado da Súmula CARF nº 178:

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em seu entendimento de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte acerca da exigência de multa isolada, concordando com a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 93, vez que a falta de recolhimento de estimativas não foi fundamentada exclusivamente na ausência de transcrição de balancetes de suspensão ou redução, e também porque a legislação de regência sempre permitiu a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que encerrado o ano-calendário.

Contudo, em razão dos debates havidos por ocasião da sessão de julgamento, cabem esclarecimentos quanto à concordância desta Conselheira com a inaplicabilidade, ao presente caso, da Súmula CARF nº 178, segundo a qual *a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*.

Os precedentes que motivaram a edição deste enunciado se distinguem substancialmente daqueles que ensejam debates acerca da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, segundo a qual *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.* Trata-se, nestes, de exigências decorrentes da constatação de falta de recolhimento de estimativas e de falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, restando sumulada a incompatibilidade da exigência concomitante das duas penalidades antes das alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, ou seja, na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996.

Esta referência é importante porque a questão acerca da aplicação concomitante das penalidades a partir das alterações da Medida Provisória n.º 351, de 2007, não foi pacificada, e a **existência de tributo apurado ao final do ano-calendário** passa a ser uma circunstância em razão da qual haja formalização de lançamento deste tributo com acréscimo da multa proporcional, eventualmente concomitante com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Já na hipótese de falta de recolhimento de estimativas **dissociada** da falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, diferentes argumentos foram desenvolvidos para o pleito de afastamento da multa isolada aplicada depois do encerramento do ano-calendário, dentre os quais pode-se citar: i) a apuração definitiva do tributo retira do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais; ii) a apuração final constitui limite de débito para aplicação das multas isoladas às estimativas não recolhidas, hipótese na qual a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário infirmaria materialmente qualquer infração de falta de recolhimento de estimativas e impediria a aplicação de multa isolada; e iii) a legislação, em especial na forma anterior às alterações da Medida Provisória n.º 351, de 2007, somente permite o lançamento da multa isolada sobre a estimativa não recolhida e cuja exigência seja confirmada na apuração do ajuste anual. Destaca-se, nestas construções, o fato de a inexistência de débito na apuração final converter as antecipações em saldo negativo passível de restituição ou compensação, a evidenciar o descabimento das antecipações e a consequente inaplicabilidade da multa isolada, bem como ressalva-se, na segunda e na terceira objeções, os efeitos da alteração legislativa na base impositiva da penalidade isolada, promovida com a Medida Provisória n.º 351, de 2007.

Em oposição a estes argumentos têm-se, mais fortemente, o destaque de que a legislação de regência sempre trouxe a ressalva de cabimento da multa isolada *ainda que o sujeito passivo tenha **apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente***, ou seja, ainda que não haja base de cálculo positiva e, por consequência, inexistam **IRPJ ou CSLL apurados** no ajuste anual.

Conjugando todo o cenário acerca desta punição específica, a primeira tese conduziria à conclusão de que a multa isolada nunca seria cobrada depois do encerramento do ano-calendário, dada a prevalência da apuração final, permitindo a cogitação, apenas, da exigência de penalidade isolada na hipótese de falta de recolhimento de estimativas constatada ao longo do ano-calendário. Sob a segunda e a terceira ótica, a penalidade isolada prevista na lei teria um espectro maior de aplicação depois do encerramento do ano-calendário, nos casos em que houvesse tributo devido no ajuste anual, excluídos, assim, os casos de aplicação concomitante com a multa proporcional e prevalência desta em relação à multa isolada. Nesta última visão restaria, portanto, a possibilidade de aplicação da penalidade depois do encerramento do ano-calendário não concomitante com a multa proporcional sobre o ajuste anual, e sobre o valor das estimativas limitado ao tributo apurado ao final do ano-calendário, ou seja, na hipótese de apuração de tributo devido no ajuste anual e quando este não fosse objeto de lançamento, sendo que na terceira ótica a exigência só subsistiria se desde o início a autoridade fiscal formalizasse a exigência sob estes parâmetros.

O acórdão n.º 9101-005.690, editado antes da publicação da Súmula CARF n.º 178, bem espelha estes posicionamentos:

- O voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, integrante da minoria vencida, registra que:

Em resumo, extrai-se do entendimento lá adotado, para aplicar também, agora, ao presente caso, que a correta interpretação da prescrição sancionatória do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sob o devido confronto com o teor do seu próprio caput, no que tange a fatos ocorridos até janeiro de 2007, é a de que a multa isolada prevista deve ser calculada com base na totalidade ou diferença de tributo ou contribuição efetivamente devidos pelo contribuinte, apurados ao final do período.

À luz de tal entendimento, no presente caso, considerando os fatos e as provas incontroversos, resta evidente que tomou-se base equivocadas na aplicação da penalidade, adotando o cálculo da Fiscalização referentes às estimativas mensais, sem considerar, no lançamento de ofício, os valores de CSLL devidos por cada ano-calendário, previamente informados nas Declarações transmitidas.

A Fazenda Nacional, tradicionalmente, defende uma interpretação dessa mesma redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (anterior a 2007), em que não se considera o teor do seu caput, mas, isoladamente, o teor do inciso IV do §1º para se extrair a base da sanção.

Ora, havendo eventual *antinomia* ou conflito prescritivo entre *caput* e incisos de um determinado parágrafo, é absolutamente pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar nº 95/98, que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no *caput* – não podendo, de forma alguma, simplesmente ignorar a redação da partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem.

[...]

- O voto vencido do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, além de referir o entendimento acima, traz consignado que:

Feitas essas considerações, a meu ver a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos em comento (*caput* e § 1º, inciso IV, do art. 44, antes de alterado pela MP 351/2007) conduz ao entendimento de que a multa isolada lá prevista:

(i) pode ser exigida sobre eventuais estimativas apenas no curso do ano-calendário; e

(ii) findo o período de apuração, pode ser exigida, mas limitada ao montante de IRPJ/CSLL efetivamente devidos, tomando ainda como data-base o próprio fato gerador, ou seja, 31/12.

Ressalte-se, por fim, que somente a partir de fevereiro de 2007, em razão da alteração da legislação em questão pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, é que a interpretação que se valeu a fiscalização passou a ter base na lei. Basta comparar a previsão legal da multa isolada antes e depois dessa mudança legislativa, o que pode ser feito pela análise do seguinte quadro:

[...]

Ora, do confronto da redação dos textos legais em questão, é notório que o Legislador alterou significativamente o regime jurídico da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, uma vez que (i) reduziu o percentual (de 75% para 50%); e (ii) passou a prever a incidência da multa isolada diretamente sobre as estimativas não recolhidas, excluindo as limitações temporal e quantitativa até então previstas no caput, incidência esta que somente passou a valer para o futuro, ou seja, a partir de fevereiro de 2007.

[...]

- O voto da Conselheira Lívia De Carli Germano, integrante da maioria vencedora, traz oposição à limitação em razão do tributo apurado ao final do ano-calendário nos seguintes termos:

Em síntese, respeitosamente, não compartilho do entendimento de que as multas isoladas “deveriam ser calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza esta que não se confunde com as estimativas apuradas ao longo do ano, de natureza antecipatória.”

Não discordo de que a atitude de limitar a base de cálculo da multa isolada à diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas a menor seria, sim, medida razoável em termos de técnica legislativa (isto é, de *lege ferenda*), por limitar o valor da pena pela ausência de cumprimento de um dever preparatório (recolher a estimativa) ao valor do tributo efetivamente devido no ajuste anual. Acontece que, se admitirmos que o valor da multa isolada está limitado a um percentual do valor do ajuste anual devido, voltamos à situação de impossibilidade de cobrança da multa isolada quando o tributo devido no ajuste anual seja zero. É dizer, para seguir esta linha interpretativa, seria necessário aceitar que o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 não tem nenhum sentido e deve ser simplesmente ignorado – afinal, como considerar que a multa isolada será exigida “ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” se, neste caso, ela será zero?

Com o devido respeito aos entendimentos em contrário, compreendo que tal resultado de interpretação vai de encontro ao princípio basilar de hermenêutica segundo o qual a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda* -- as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia), e leva a que, em nome de uma suposta “razoabilidade” ou da preservação a todo custo de um sentido da “norma principal” constante do caput do dispositivo legal, se deva considerar como não escrita a integralidade do trecho final de um dos seus incisos (no caso, o inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996).

Assim, a princípio, não vejo possibilidade de se utilizar o valor de ajuste anual devido como limite genérico para o valor da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Não obstante, esclareço que filio-me ao entendimento de que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual. E a razão é bem simples.

Não se nega que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não

se nega que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual). Fl. 23 do Acórdão n.º 9101-005.690 - CSRF/1ª Turma Processo n.º 18471.003240/2008-41

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

[...]

- O voto vencedor desta Conselheira assim refuta mais genericamente estas teses:

Contudo, nas discussões mais recentes desta Turma foi suscitada a tese condutora do Acórdão CSRF n.º 01-05.552, que merece algumas considerações.

Referido julgado pauta-se em construção argumentativa que, partindo de diversas premissas, dentre elas a de *que a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas, e de que a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo*, promove um correlação entre a apuração do tributo devido ao final do exercício e da estimativa, para afirmar que *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício* e assim concluir que *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada*.

Na verdade, porém, apenas o *caput* do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, conjugado com seus incisos I e II e combinado com seu §2º, em suas redações originais, definiam as multas pela falta de pagamento de tributo, constatação reforçada pelo §1º do mesmo dispositivo que, em seu inciso I, afirmava que a exigência da penalidade se daria *juntamente com o tributo ou a contribuição* não pagos. Já a multa por falta de recolhimento de estimativas, aqui em debate, tinha sua materialidade integralmente prevista na redação original do §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, expressa no sentido de não depender da existência de tributo ou contribuição não recolhido, não só pela previsão de que deveria ser exigida isoladamente, mas também pela ressalva de que seria devida pelo sujeito passivo *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. A única vinculação entre as duas penalidades se dava pela expressão “as multas de que trata este artigo”, que principiava o §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, em sua redação original, mas que, somente se interpretada de forma estanque, desconsiderando a formatação isolada da penalidade definida no inciso IV do mesmo §1º, autoriza a conclusão de que ambas tratariam de multa por falta de pagamento de tributo. A interpretação integrada destas disposições, porém, permite validamente concluir que a expressão “as multas de que trata este artigo” referia, apenas, os percentuais ali fixados, e não se prestava a condicionar a exigência das multas isoladas à existência de imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário.

[...]

Em tais circunstâncias e tendo em conta os fundamentos acima expostos, inexistem óbices ao lançamento das penalidades, como aduz a Contribuinte, *uma vez findo o ano-calendário, e a ora Recorrida tendo entregue declaração de ajuste anual acompanhada da demonstração de quitação do tributo*. As estimativas devem ser recolhidas em razão da opção pela apuração anual e o descumprimento desta obrigação acessória sujeita-se a penalidade ainda que encerrado o ano-calendário e ainda que não seja apurado tributo devido neste último momento. Deve ser reformado, assim, o acórdão recorrido na parte em que invalidou as exigências do ano-calendário 2006 porque quitado todo o tributo devido ao final do ano-calendário. que validou a exigência formulada.

[...]

A Súmula CARF nº 178, por sua vez, afirma a possibilidade de exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois de encerrado o ano-calendário. E, como visto, esta possibilidade é negada nas argumentações que afirmam a prevalência da apuração final como óbice a qualquer questionamento acerca das estimativas devidas. Assim, o entendimento sumulado poderia, em princípio, vedar a adoção daquela argumentação por Conselheiros do CARF.

Contudo, o entendimento sumulado restou circunscrito à hipótese na qual se verifica a ***inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário***. Ainda que os precedentes da súmula tenham sido editados em face de circunstâncias fáticas que não se referem, propriamente, a apuração que não resulte em tributo devido ao final do ano-calendário, fato é que este aspecto foi consignado no enunciado aprovado pela maioria desta 1ª Turma. Daí porque se entende pela vinculação ao enunciado apenas na hipótese em que a multa isolada é aplicada depois do encerramento do ano-calendário e inexistente tributo apurado ao final do ano-calendário.

É certo que sob determinado viés interpretativo é possível argumentar que, se a punição por falta de recolhimento de estimativa tem cabimento ainda que não apurado tributo ao final do ano-calendário, com mais razão esta penalidade teria lugar quando há apuração de tributo no ajuste anual, confirmando a pertinência das antecipações exigidas. Porém, para ter este alcance, o enunciado da súmula deveria referir a ideia de que o resultado da apuração ao final do ano-calendário não limita a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. E, nesta formatação, o enunciado poderia não alcançar aprovação, visto que somente a *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário* assegura que não haverá exigência correlata com aplicação de multa de ofício proporcional concomitante.

No presente caso, o litígio submetido a este Colegiado, como bem circunscrito pela I. Relatora, diz respeito a divergências jurisprudenciais relacionadas à única exigência fiscal que restou mantida nos presentes autos, qual seja, a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas. Na origem, houve lançamento de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário 2003, para além das multas isoladas aplicadas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL tidas por não recolhidas entre janeiro/2000 a novembro/2003. Contudo, a Contribuinte não impugnou a exigência dos tributos lançados no ajuste anual de 2003, promovendo seu parcelamento. A autoridade julgadora de 1ª instância, para além de reduzir a penalidade isolada ao percentual de 50% em razão de retroatividade benigna de nova legislação: i) retificou os cálculos das estimativas não recolhidas nos anos-calendário 2000 a 2003 para reduzir o coeficiente de presunção do lucro de 32% para 8%; e ii) excluiu a penalidade sobre as estimativas declaradas em DCTF ou compensadas nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003. O Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso de ofício para restabelecer a aplicação do coeficiente de 32%, bem como deu provimento parcial ao recurso voluntário para

reconhecer a decadência das multas aplicadas de janeiro a abril/2000 e afastar as multas isoladas no ano-calendário 2003 em razão da concomitância com a exigência da multa proporcional sobre o ajuste anual.

A exoneração das multas isoladas pertinentes ao ano-calendário 2003 subsistiu, na medida em que o recurso especial da PGFN não foi conhecido neste ponto, em razão da conformidade do acórdão recorrido com a Súmula CARF n.º 105. Já a decadência do lançamento pertinente às multas isoladas aplicadas de janeiro a abril/2000 foi revertida por força da Súmula CARF n.º 104. Assim, a discussão acerca da exigência das multas isoladas depois do encerramento do ano-calendário tem em conta os valores lançados entre os períodos de janeiro/2000 a dezembro/2002.

Constata-se nos autos que a Contribuinte apurou IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2000 a 2002, mas em valor inferior à soma das estimativas devidas nos meses correspondentes. Como não houve exigência de tributo devido no ajuste anual para estes períodos, infere-se que as estimativas confirmadas, eventualmente somadas as retenções na fonte referidas nos autos, prestaram-se a liquidar os valores apurados ao final do ano-calendário.

Em consequência, confirma-se que não se está, aqui, diante da hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário e aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996*. A aplicação da multa isolada se deu na presença de tributo apurado ao final do ano-calendário, mas não exigido em lançamento de ofício com aplicação de multa proporcional. Ausente concomitância, restariam as argumentações de que a apuração definitiva do tributo retiraria do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais e de que a exigência deveria ser ou estar limitada ao tributo devido no ajuste anual. E, ainda que estas teses possam ser refutadas com o mesmo contra-argumento que ampara a Súmula CARF n.º 178 – o fato de a lei afirmar o cabimento da penalidade “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal” (na redação original), ou “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal” (na redação dada pela Lei n.º 11.488/2007), a evidenciar que a infração de falta de recolhimento de estimativas subsiste mesmo se não houver tributo na apuração definitiva – não se pode olvidar que a maioria desta 1ª Turma aprovou o enunciado com a limitação nele expressa: na hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário*.

Com estes esclarecimentos, e alinhada ao entendimento expresso pela I. Relatora, que refuta o argumento subsistente, ainda que não alcançado pela Súmula CARF n.º 178, esta Conselheira também conclui por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente ao cabimento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa que restarem devidas nos anos-calendário 2000 a 2002. (*destaques do original*)

Quanto à demonstração do dissídio jurisprudencial neste ponto, vale manter o registro de que, apesar das inconsistências do exame de admissibilidade bem expostas pela I. Relatora, os dois paradigmas indicados pela Contribuinte (Acórdãos n.º 1803-002.155 e 9101-00.634) foram lá analisados e admitidos como aptos a controverter a matéria que, sob a ótica da inexigibilidade das multas isoladas depois do encerramento do ano-calendário, prestar-se-iam a controverter integralmente a exigência do ano-calendário 2005.

Contudo, em face do disposto no art. 67, §3º do Anexo II do RICARF/2015, e da ausência de prequestionamento das multas isoladas aplicadas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2004, o presente voto diverge do entendimento da I. Relatora para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte nesta terceira matéria.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso fazendário, apenas em relação à segunda matéria antes referida.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA