



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10680.015423/2007-51
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-001.788 – 1ª Turma
Sessão de 17 de outubro de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VIVIANNE SANTOS CLASSIFICAÇÕES DE PEDRAS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. A exigência da multa isolada sobre valor de IRPJ - estimativa não recolhida mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, constatar-se a falta de recolhimento ou recolhimento a menor do tributo apurado ao final por conta da insuficiência das estimativas recolhidas.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. É incabível a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa e da multa de ofício exigida pela constatação de omissão de receitas, quando ambas recaem sobre a receita omitida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao Recurso da Fazenda Nacional. Vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

(assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR – Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO (Presidente), MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, JOSÉ RICARDO DA

SILVA, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, KAREM JUREIDINI DIAS, VALMAR FONSECA DE MENEZES, VALMIR SANDRI, JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e PAULO ROBERTO CORTEZ (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência (fls.242/249) interposto pela Fazenda Nacional com fundamento o art. 67, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF 256/2009.

Insurgiu-se a Recorrente contra o acórdão nº 1803-00.402 de fls. 227/236 por meio do qual a 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho, por maioria de votos, deu provimento Recurso Voluntário para afastar a exigência da multa isolada.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

“MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS - A multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de que trata o art 2º da Lei nº 9.430/96 não tem lugar quando aplicada após o encerramento do exercício, sendo apurado prejuízo ou base de cálculo negativa. Outrossim, descabe a concomitância da referida multa com a proporcional ao imposto devido, tendo ambas as se baseado nos mesmos fatos e valores, sob pena de se aplicar dupla penalidade sobre uma mesma infração.”

Cumpra a transcrição de trecho do voto condutor do acórdão recorrido:

“(…)

Não obstante isso, entendo válida, mesmo depois de findo o ano calendário correlato, a cominação da multa isolada derivada do não recolhimento das estimativas mensais. Este posicionamento, todavia, deve ser excetuado sempre que o contribuinte, ao final do ano-calendário, apure prejuízo fiscal, com o consequente saldo negativo de imposto a recolher.

(…)

Esta hipótese excepcional corresponde, exatamente, à situação em apreço. A recorrente contabilizou, de fato, nos anos-calendários de 2002 a 2004, prejuízos fiscais consideráveis, nos termos das fichas das DIPJ 's postas às fls. 55, 64 e 86

Ainda que ditos resultados negativos tenham sido glosados pela Fazenda Nacional, no âmbito dos trabalhos fiscais que ensejaram autuações de IRPJ (processo nº 10680 015404/2007-24), PIS

(processo nº 10680.015404/2007-24), COFINS (processo nº 10680.015404/2007-24), CSLL (processo nº 10680015404/2007-24), IRRF (processo nº 10680.015404/2007-24) e IOF (processo nº 10680.015422/2007-14), não se pode admitir a manutenção d multa isolada em tela, vez que esta espécie de penalidade não pode coexistir com as multas de ofício, impostas em autos infracionais, em respeito à proibição do *bis in idem*.”

A Fazenda Nacional, em suas razões recursais, afirmou que o acórdão diverge da jurisprudência deste Conselho e trouxe como paradigma o acórdão nº 1802-00.205, assim ementado:

“MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO.

Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). Por isso, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Além disso, não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.”

Nesse contexto, cabe também a transcrição de trechos do voto condutor do acórdão paradigma:

“A norma que estipula a penalidade aplicada pela Fiscalização está contida no art. 44, II, "b", da Lei 9.430/1996, conforme a redação dada pela MP 303/2006 e Lei 11.488/2007, e o dispositivo legal prevê que a multa deve ser aplicada ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente: (...)

Não vislumbro outra interpretação possível para a parte final do texto acima transcrito, senão a de que a referida multa deve ser exigida da pessoa jurídica ainda que esta tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. (...)

Tudo isso que se disse até aqui serve para demonstrar que as estimativas mensais, de fato, configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador de 31 de dezembro.

Sua natureza jurídica, inclusive, a faz destoar totalmente do padrão traçado pelo art. 113 do CTN (que trata das obrigações tributárias), pois ela é uma obrigação que surge antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Seu pagamento, por outro lado, nada extingue, gerando apenas um registro contábil de

crédito a favor do contribuinte, a ser aproveitado no futuro.

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação existe mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido. Portanto, não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). Por isso, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

E ainda que assim não fosse, caberia assinalar que não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.”

Em sede de admissibilidade (fls. 260/261) foi dado segmento ao recurso.

O Contribuinte apresentou contrarrazões (fls.311/314) sustentando que o regime de estimativa mensal caracteriza apenas adiantamento de tributo. Assim, os valores efetivamente devidos à título de IRPJ e CSLL somente são convalidados ao final do ano calendário, sendo válida a dedução dos valores já pagos.

Desse modo, encerrado o ano calendário não mais se fala em recolhimento de estimativas e, sendo apurado prejuízo fiscal, com saldo negativo de imposto a recolher, perde eficácia a exigência das estimativas antecipadas.

Assim, concluiu pela impossibilidade da aplicação da penalidade isolada pela falta de recolhimento de algo que sequer deveria ter sido recolhido e pugnou pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos de Lima Junior, Relator.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A exigência da multa isolada deve ser afastada.

Em relação à multa isolada sobre valor de IRPJ – estimativa não recolhida mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, constatar-se a falta de recolhimento ou recolhimento a menor do tributo apurado ao final por conta da insuficiência das estimativas recolhidas.

Nesse sentido é o entendimento deste Conselho:

“MULTAISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.” (Acórdão 9101-001.334)

“CSLL — MULTA ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA — O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sobre base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa recolhe, ao longo do ano, valor superior ao apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Recurso especial provido.” (Acórdão n. 01-05.875)

“MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - A multa isolada tem natureza tributária e, portanto, está relacionada ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada sobre base estimada que excede o montante do tributo devido apurado ao final do exercício.” (Acórdão 01-06.093).

Transcrevo, ainda, trecho do voto proferido pelo Conselheiro Aloysio José Percinio da Silva, no acórdão 103-21.895:

“(…)

A multa por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases de cálculo estimadas mensais está prevista no art. 44 da Lei 9.430/96:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes - multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;"

O mencionado art. 2º é o que disciplina o recolhimento estimado - mensal.

Esta Câmara consolidou o entendimento de impossibilidade de aplicação conjunta, sobre mesma base de cálculo, das multas previstas nos incisos I e II do art. 44 da lei 9.430/96, que se tomaram conhecidas simplesmente por "multas de lançamento de ofício", com a relativa à ausência de recolhimento mensal por estimativa, (art. 44, IV).

De igual modo, encontra-se pacificada a interpretação de que esta multa não pode ser exigida na hipótese de o contribuinte ter declarado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, quanto a autuação levada a efeito após o encerramento do ano-calendário de referência. Entende-se que após o encerramento do ano-calendário e da apuração do resultado anual, dispõe-se do valor reconhecido como devido pelo contribuinte, e não mais de estimativas, portanto, descabe punição por falta de recolhimento a esse título. Eventuais diferenças de IRPJ ou CSLL apuradas pela fiscalização devem ser exigidas conjunta e unicamente com aplicação da multa de lançamento de ofício (art. 44, I ou II).

A exigência do ano-calendário de 1998 deve ser exonerada por dupla fundamentação. Por um lado, devido à incidência concomitante das duas multas previstas nos inc. I e IV do art. 44 da Lei 9.430/96, sobre a mesma base de cálculo decorrente de omissão de receitas, como comprovam os autos de infração de IRPJ e CSLL, dos quais trata o processo 10140.000533/2003-00, e o demonstrativo de fls. 380 e 383, tudo corroborado pela descrição dos fatos fornecida pela autoridade fiscal e aqui transcrita na parte inicial do relatório. Por outro, tendo em vista o julgamento desta mesma Câmara que deu provimento ao recurso voluntário 138443, do processo acima citado, e resultou no Acórdão 103-21.890, cuja ementa apresento adiante:

"LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO COM BASE EM INFORMAÇÕES DA CPMF. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA. A norma que revogou a vedação de utilização de informações da CPMF para fins de constituição de outros impostos e contribuições tem caráter material, não se enquadrando na hipótese de aplicação a fatos geradores anteriores prevista pelo art. 144, §1º, do CTN."

(...)

A multa sobre falta de recolhimento de IRPJ mensal do ano-calendário 1999 deve ser integralmente mantida, uma vez que os

valores devidos, demonstrados nos quadros às fls. 381, foram apurados com suporte em balancetes mensais de redução ou suspensão, elaborados pela própria autuada e transcritos para o seu livro diário, conforme opção manifestada na ficha 12 da DIPJ/2000, fls. 316/321, sem concomitância de aplicação com a multa de lançamento de ofício. Igual destino deve ser dado à exigência referente a CSLL e IRPJ do ano calendário 2000, calculada com base na receita bruta mais acréscimos e sem aplicação conjunta com multa de ofício.

Observe-se que a recorrente apurou base de cálculo anual positiva de IRPJ e imposto a pagar no ano-calendário de 1999, conforme DIPJ/1999 (fls. 315 e 322). O mesmo se constata em relação às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2000, de acordo com cópia do livro diário, fls. 232 e 241, e do lalur, fls. 247. Os valores a pagar do ano-calendário 2000, apurados pelo regime do lucro real na DIPJ/2001, não constam dos autos.

Entretanto, no tocante à multa relativa à CSLL do ano-calendário de 1999, deve ser excluída da exigência uma vez que, apesar da base de cálculo positiva declarada (DIPJ/99, fls. 334), a recorrente apurou CSLL a pagar negativa de R\$ 11.213,00. Não é admissível a aplicação de multa por falta de recolhimento estimado, após o final do ano calendário, quando comprovado que o contribuinte apurou, na sua declaração anual, crédito contra o fisco. Em tal caso, conforme já mencionado, eventuais diferenças de CSLL apuradas pela fiscalização devem ser exigidas conjunta e unicamente com aplicação da multa de lançamento de ofício (art. 44, I ou II). (...)"

No presente caso, o contribuinte contabilizou nos anos calendários de 2002 a 2004 prejuízos fiscais, conforme DIPJ acostadas às fls. 55,64 e 86.

Assim, inexistindo tributo a pagar, conforme entendimento já exposto é incabível a aplicação da multa isolada no final do ano calendário.

E, ainda, no caso de glosa dos resultados negativos pela Fazenda, no caso em análise, entendo ser incabível a multa isolada, pois esta foi aplicada concomitantemente à multa de ofício, sobre a mesma receita omitida, o que caracterizou dupla penalização da recorrente.

Portanto, é incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa e da multa de ofício, pois ambas incidem sobre a receita omitida, apurada em procedimento fiscal.

Neste mesmo sentido é a jurisprudência pacífica desta 1ª Turma da CSRF, conforme se verifica das ementas a seguir transcritas, as quais fundamentam o presente voto:

“FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício

prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.”

(Processo 14041.000389/2004-53. Acórdão 9101-00.713 – 1ª Turma CSRF)

“CSLL - MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base imponible, bem como pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

CSLL – MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA – Incabível a aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.”

(Processo 10680.004021/2005-69. Acórdão 9101-00.744 – 1ª Turma CSRF)

“MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Conforme precedentes da CSRF são incabíveis a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo quando ambas as penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurada em procedimento fiscal.”

(Processo 10680.720360/2006-77. Acórdão 9101-001.043 — 1ª Turma CSRF)

“MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000 FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas as penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.”

(Processo 10930.003123/2001-44. Acórdão 9101-00.112 — 1ª Turma CSRF)

“RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, Visto que ambas as penalidades tiveram como base os valores apurados em procedimento fiscal para lançamento de IRPJ e CSLL.”

(Processo 10855.002105/2003-57. Acórdão 9101-00.196 — 1ª Turma CSRF)

Processo nº 10680.015423/2007-51
Acórdão n.º **9101-001.788**

CSRF-T1
Fl. 304

Assim, diante do exposto, conheço do Recurso da Fazenda Nacional para negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR – Relator.