



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.015796/2004-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.342 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2020
Recorrente MG MASTER LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/03/1999, 31/01/2000, 31/12/2001

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA DE IRPJ. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Em não havendo lançamento de multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ apurado no ajuste anual, mas tão somente lançamento de multa isolada não há falar-se em concomitância entre multa isolada de estimativa e multa de ofício.

Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Em razão da alteração introduzida pela Medida Provisória 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, que reduziu o percentual da multa isolada de 75% para 50%, deve ser aplicada à espécie a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, para, no mérito, dar provimento parcial, reduzindo o percentual da multa isolada de 75% para 50%.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Antonio Carvalho Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Gisele Barra Bossa, Allan Marcel Warwar Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, André Severo Chaves (suplente convocado) e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa (Presidente).

Relatório

LIONE COMÉRCIO DE PRODUTOS ARTIGOS LTDA, atual denominação de MG MASTER LTDA., já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão 08.648, de 07 de junho de 2005, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte/MG.

2. Trata-se de auto de infração para cobrança de multa isolada de estimativa relativa ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) em decorrência de diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago, referente a fatos geradores ocorridos em 03/1999, 01/2000 e 12/2001, no montante consolidado de R\$ 25.071,15.

3. Por bem descrever e resumir os fatos, transcrevo parcialmente o relatório do acórdão recorrido, complementando-o ao final com o necessário.

Na descrição dos fatos, em seus 12 itens, estão narrados todos os passos, termos, intimações, reintimações e respostas obtidas durante a ação fiscal, dos quais destacam-se os seguintes pontos:

[...]

- o levantamento das bases de cálculo do IRPJ estimado foi apurado com base nos balancetes constantes dos Livros Diário, conforme indicado na alínea 'a' do item 10 da descrição dos fatos do auto de infração, as quais conferem com as declaradas nas DIPJ/2000, DIPJ/2001, DIPJ/2002 e DIPJ/2003 do contribuinte sob a forma de balanço/balancetes de suspensão/redução.

- o contribuinte efetuou lançamentos referentes a receitas complementares do período de janeiro a dezembro de 1999, no Livro Diário nº 29 em janeiro de 2000, que a fiscalização considerou no respectivo período a que se referem, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ estimado.

- para a composição das bases de cálculo do IRPJ estimado, no período de janeiro de 1999 a dezembro de 2002 foi considerada a levantada nos livros fiscais, adicionando-se as receitas complementares.

- ao comparar o imposto de renda devido apurado sobre a base de cálculo do IRPJ estimado (receita dos livros fiscais + receitas complementares) com os valores declarados nas DCTF's (originais e complementares) e com os valores recolhidos por meio de DARF's foi constatado que os valores declarados e/ou pagos pelo contribuinte foram inferiores àqueles apurados pela fiscalização e encontram-se discriminados nas planilhas denominadas 'VERIFICAÇÕES

OBRIGATÓRIAS – IRPJ – MULTA ISOLADA' (fls. 14/16), parte integrante do auto de infração (fl. 10).

- tais fatos, caracterizaram a insuficiência de recolhimento do IRPJ na estimativa mensal nos meses de março de 1999, janeiro de 2000 e dezembro de 2001, sujeitando o contribuinte à multa isolada de 75% sobre a insuficiência apurada, conforme previsto nos arts. 2º, 43, 44 e §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

4. Em sede de impugnação, conforme acórdão recorrido, o contribuinte alegou, em síntese, decadência em relação ao fato gerador 12/99, adesão ao Refis/Paes e caracterização de *bis in idem* na aplicação da multa isolada.

5. A r. decisão recorrida, por unanimidade, afastou a preliminar de decadência referente ao ano-calendário 1999, nos termos do art. 173, I, do CTN, em razão da inexistência de pagamento nesse período. No mérito, julgou procedente o lançamento ao argumento de não se tratar de *bis in idem*, porquanto a multa proporcional tem como base de cálculo o valor do imposto apurado na declaração de ajuste; a isolada, por sua vez, é calculada com base no valor da estimativa que deixou de ser recolhida e está prevista nos arts. 43 e 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996.

6. Pontuou ainda que a alegação de que os valores declarados ao Programa Especial de Parcelamento (PAES) serem superiores aos devidos não afasta a exigência, pois quando o contribuinte optou pelo referido parcelamento especial estava sob ação fiscal. Assentou ainda que a adesão àquele parcelamento produz efeitos legais em relação aos débitos incluídos na opção, devendo ser observado, no presente caso a condição de não espontaneidade do contribuinte.

7. Por fim, ressaltou que o contribuinte aderiu ao PAES em 16/07/2003 e que a Delegacia da Receita Federal competente deveria se atentar para demais providências.

8. Após o julgamento de primeira instância, despacho da Receita Federal confirmou que os valores objeto deste auto de infração não foram incluídos no PAES. Veja-se (e-fls. 409):

Tendo em vista o pedido da EQCOB de fls. 193, e analisando o processo, informo que **os valores do referido Auto de Infração não estão parcelados no PAES de acordo com consulta de fls. 197/199**. O interessado era optante do REFIS e posteriormente aderiu ao PAES tendo os débitos migrado para esta nova modalidade de parcelamento de acordo com informação fiscal de fls. 08/10 e decisão da DRJ de fls. 175/186, de 07/06/2005, esta situação já foi considerada sendo **lançado diferenças não declaradas**. O contribuinte já estava em ação fiscal quando da adesão ao PAES, **tendo incluído o valor do imposto**, mas a multa isolada no caso é devida. (Grifo nosso)

9. Cientificado da decisão de primeira instância em 01.08.2008, o contribuinte interpôs recurso voluntário em 02.09.2008 em que aduz as alegações a seguir (e-fls. 418 e seg.).

Preliminares

10. Alega a recorrente nulidade do auto de infração por ofensa ao §1º do art. 9º do Decreto 70.235, de 1972, o que teria preterido o seu direito de defesa em razão da lavratura de um auto de infração para cada empresa incorporada, desconsiderando que a partir da

incorporação extingue-se a pessoa jurídica incorporada (art. 1.118 da Lei 10.406/2002). Ressalta ainda o equívoco na separação da multa isolada em autos apartados, quando ínsita ao lançamento principal e dele decorrente.

11. Reitera a alegação de primeira instância em relação à decadência e rechaça o posicionamento da decisão recorrida ao argumento de que *“a falta de recolhimento de tributo não tem o condão de descaracterizar a natureza do lançamento tributário, eis que o que se homologa não é o pagamento e sim a atividade exercida pelo contribuinte”*. Cita decisões do Carf para corroborar sua tese.

Mérito

12. Quanto ao mérito, registra que a multa isolada aplicada nos presentes autos deriva de suposto não recolhimento estimado de IRPJ que teria ocorrido em razão de omissão de receita caracterizada nos autos de outro processo principal ao qual fora aplicada multa de 150%. Nesse sentido, defende a impossibilidade de aplicação da multa isolada, também de 150%, sob pena de restar configurada dupla penalidade para uma mesma infração tributária. Cita decisões do Carf para corroborar sua tese.

13. Assinala, com apoio no art. 132 do CTN, que a responsabilidade tributária das sucessoras refere-se apenas aos tributos e não às multas, principalmente as de natureza punitiva. Cita decisões do Carf para corroborar seu posicionamento.

14. Sustenta que, parcelado o débito exigido, este encontra-se com a exigibilidade suspensa; logo não há falar-se em autos de infração de débitos que estão sendo quitados, tampouco em aplicação de penalidade posteriormente à esse pagamento.

15. Por entender como arbitrária e ilegal a presunção de ocorrência de fraude na espécie, pleiteia a redução da multa de ofício. Alega ainda o caráter confiscatório da multa qualificada, por ofensa ao art. 150, VI da Carta Magna.

16. Por fim questiona a aplicação do taxa Selic para atualização crédito tributário e requer o cancelamento do auto de infração.

17. É o relatório.

Voto

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

18. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

19. Cinge-se a controvérsia a verificar se é devido o lançamento para exigência de multa isolada por não recolhimento de estimativa.

Preliminares

Nulidade do auto de infração

20. Alega a recorrente nulidade do auto de infração por ofensa ao §1º do art. 9º do Decreto 70.235, de 1972, o que teria preterido o seu direito de defesa em razão da lavratura de um auto de infração para cada empresa incorporada, desconsiderando que a partir da incorporação extingue-se a pessoa jurídica incorporada. Com efeito, considera equivocada a separação da multa isolada em autos apartados, quando ínsita ao lançamento principal e dele decorrente.

21. Nos termos dos arts. 14 e 17 do Decreto 70.235, de 1972, a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento e considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Nesse sentido, em não havendo impugnação da matéria opera-se a preclusão.

22. No caso, a questão da incorporação sequer foi aventada na impugnação, tampouco consta dos autos documentos comprobatórios que demonstrem a data desses eventos sucessórios, o que impede a análise desse fato por este Colegiado. Portanto, não conheço do recurso voluntário em relação a essa matéria.

23. Quanto à separação da multa isolada em autos apartados, quando ínsita ao lançamento principal e dele decorrente, trata-se de matéria que se confunde com o mérito e será analisada mais adiante.

24. Ademais, quanto à preterição do direito de defesa, no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "**declaração de nulidade**, portanto, é **excepcional**, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte".¹

25. Isso posto, em razão de não vislumbrar nos autos ofensa ao direito de defesa da recorrente não há falar-se em nulidade do auto de infração.

26. Rejeito a preliminar de nulidade.

Decadência

27. A recorrente reitera a alegação de decadência aviada em primeira instância em relação ao fato gerador ocorrido em 03/1999 e rechaça o posicionamento da decisão de primeira instância ao argumento de que "*a falta de recolhimento de tributo não tem o condão de*

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 475

descaracterizar a natureza do lançamento tributário, eis que o que se homologa não é o pagamento e sim a atividade exercida pelo contribuinte”.

28. Sustenta ainda que a multa isolada aplicada é decorrente da autuação principal, relativa a IRPJ e tributos decorrentes, e, na condição de acessório, deve seguir a sorte do principal, ou seja, submeter-se à regra de decadência prevista no art. 150, §4º, do CTN.

29. Sem razão a recorrente. Na hipótese de lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ, a Súmula Carf 104 é no sentido de que o prazo decadencial é o previsto no art. 173, I, do CTN. Veja-se:

Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

30. No caso em análise, o fato gerador mais antigo ocorreu em 1999 e a recorrente é optante pela tributação do lucro real anual, tanto que está sujeita ao recolhimento de estimativa. Nestes termos, para fins de contagem de prazo decadencial, o lançamento referente ao ano-calendário 1999, cujo fato gerador ocorre em 31.12.1999, somente poderia ser efetuado em 2000. Com efeito, o termo inicial da decadência, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN²) é 01.01.2001 e o termo final 31.12.2005. Tendo em vista que a ciência ocorreu em 23.12.2004 (e-fls. 16), não há falar-se em decadência.

31. Afasto a preliminar de decadência.

Mérito

32. Quanto ao mérito, registra a recorrente que a multa isolada deriva de suposto não recolhimento estimado de IRPJ que teria ocorrido em razão de omissão de receitas caracterizada nos autos de outro processo principal no qual teria sido aplicada multa qualificada. Nesse sentido, defende a impossibilidade de aplicação da multa isolada qualificada, sob pena de restar configurada uma dupla penalidade para uma mesma infração tributária.

33. Inicialmente, cumpre registrar que a multa isolada objeto destes autos não foi qualificada e também não decorre de outro processo. Conforme consta do auto de infração (e-fls. 18), mediante confronto entre os valores declarados e/ou pagos pelo contribuinte e aqueles apurados pela fiscalização em seus livros comerciais e fiscais, a fiscalização apurou diferença entre o IRPJ estimado declarado em DCTF e o escriturado.

34. As bases de cálculo do IRPJ estimativa lançado foram apuradas com base nos balancetes de suspensão/redução apresentados pelo contribuinte e estão de acordo com as respectivas DIPJ's, exceto no ano-calendário 1999, em que a fiscalização considerou na base de cálculo estimada desse período receitas complementares escrituradas pelo contribuinte no livro Diário no ano-calendário 2000, as quais também foram objeto de lançamento do Pis (10680.015825/2004-11) e da Cofins (10680.015824/2004-68) (e-fls. 289) . A seguir a narrativa

² CTN. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; [...].

dos fatos no auto de infração (e-fls. 30):

10) [...] foram realizadas as verificações obrigatórias, que consistem no confronto entre os valores declarados e/ou pagos pelo contribuinte e aqueles apurados pela fiscalização em seus livros comerciais e fiscais, observadas as seguintes peculiaridades:

a) o levantamento das **bases de cálculo do IRPJ estimado** foi apurado com base nos **balancetes apresentados pelo contribuinte** conforme relatado no item 9 e nos Livros Diário nos. 16 (Janeiro de 99) a 54 (Dezembro de 2001), **as quais conferem com as declaradas nas DIPJ/00, DIPJ/01, DIPJ/02 e DIPJ/03 do contribuinte sob a forma de balanços/balancetes de suspensão/redução;**

b) Em janeiro do ano-calendário de 2000, conforme pode ser constatado às fls. 06 do Livro Diário no. 29, o contribuinte efetuou uma série de **lançamentos referentes a receitas complementares do período de janeiro a dezembro de 1999, as quais foram consideradas por esta fiscalização no respectivo período a que se referem para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ estimado**, bem como os valores de Pis e Cofins relativos a essas receitas que foram levados ao resultado pelo contribuinte naquele exercício, conforme escrituração de fls. 06, 07 e 315 do Livro Diário no. 29 de janeiro de 2000;

c) **Todos os valores declarados pelo contribuinte em suas DCTFs originais e complementares (que contempla as receitas complementares mencionadas no parágrafo anterior) foram consideradas pela fiscalização na apuração das diferenças constatadas.**

11) A partir da composição das **bases de cálculo do IRPJ estimado** levantadas com base nos livros mencionados no item 10 retro e, considerando os valores das receitas complementares escrituradas nos termos descritos no item 10, "b" acima, **apuramos o IRPJ devido pelo contribuinte no período de janeiro de 1999 a dezembro de 2002**, já considerando os valores declarados em DCTF (originais e complementares) e os valores recolhidos através de DARF's com os códigos próprios da contribuição, sendo constatado que os valores declarados e/ou pagos pelo contribuinte foram inferiores àqueles apurados pela fiscalização no curso da ação fiscal e que estão discriminados na planilha denominada "VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS - IRPJ - MULTA ISOLADA", em anexo, e que faz parte deste Auto de Infração. Tais fatos caracterizaram a insuficiência de recolhimento do IRPJ na estimativa mensal, nos meses de março de 1999, janeiro de 2000 e dezembro de 2001, sujeitando o contribuinte A multa isolada de 75% sobre a insuficiência apurada, tudo conforme Arts. 2, 43, **44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.** (Grifo nosso)

35. As diferenças apuradas foram lançadas com base no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei 9.430, de 1996, na redação anterior à Medida Provisória 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007. Nesse contexto, em um primeiro momento, tudo levaria a crer tratar-se de hipótese de concomitância prevista na Súmula Carf 105, cujo teor estabelece:

Súmula CARF nº 105: A **multa isolada** por falta de recolhimento de **estimativas**, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, **não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL** apurado no ajuste anual, **devendo subsistir a multa de ofício.**

36. Ocorre que no caso em análise não houve lançamento de multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ apurado no ajuste anual, mas tão somente lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa; daí não há falar-se em concomitância de multa isolada de estimativa com multa de ofício. Houve multa de ofício somente para os lançamentos de Pis e

Cofins, os quais não são objeto destes autos.

37. Conforme dito antes, no ano-calendário 1999 houve acréscimo de receitas complementares, as quais não foram objeto de questionamento do contribuinte, portanto, reputa-se correta a base de cálculo apurada nesse período.

38. A recorrente considera ainda equivocada a separação da multa isolada em autos apartados, quando ínsita ao lançamento principal e dele decorrente; com efeito, alega dupla penalidade para uma mesma infração tributária, porém não comprova tal fato; pelo contrário, na descrição dos fatos em sua peça recursal, de forma totalmente incongruente com o lançamento e com o alegado em primeira instância, afirma que a multa isolada agravada é de 150%, quando na verdade é de 75%, e que se refere a fatos apurados no ano-calendário 1998, o que – repise-se – está em total dissonância com o auto de infração, veja-se (e-fls. 435):

Nesse sentido, foi imputado à Recorrente a ausência de recolhimento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão, **no período de janeiro a outubro de 1998** e, em decorrência dessa apontada infração, **exige-se a presente multa isolada.**

Segundo o Fisco, foram apuradas receitas omitidas no período mencionado acima, sendo estas acrescidas das receitas declaradas, constituindo base de cálculo para a estimativa mensal, e como a Recorrente havia apurado base de cálculo negativa em todos os balanços de suspensão **não recolheu nem declarou nenhum valor a título de antecipação de IRPJ**, o que configuraria, no entender da fiscalização, infração por **falta de recolhimento do referido imposto para os meses de janeiro a outubro de 1998, sendo-lhe imputada, data venia de forma equivocada, a multa isolada agravada de 150%.**

39. Como se vê, equivoca-se a recorrente, porquanto os fatos geradores das multas isoladas do presente feito são 03/1999, 01/2000 e 12/2001, as quais não foram qualificadas em 150%, tampouco decorrem de outro processo.

40. Por conseguinte, em razão de não haver concomitância da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com multa de ofício, de acordo com a inteligência da Súmula Carf 105, a multa isolada deve ser mantida.

41. Todavia, em razão da alteração introduzida pela Medida Provisória 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, que reduziu o percentual da multa isolada de 75% para 50%, entendo que deve ser aplicada à espécie a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, nos seguintes termos:

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

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

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

42. Nestes termos dou provimento à matéria para reduzir o percentual da multa isolada de 75% para 50%.

43. Quanto à alegação de que a responsabilidade tributária das sucessoras refere-se apenas aos tributos e não às multas, principalmente as de natureza punitiva, nos termos do art. 132 do CTN, conforme já salientado anteriormente, trata-se matéria preclusa, porquanto não fora suscitada em primeira instância. Ademais, não consta dos autos documentos probatórios dos eventos sucessórios alegados. De igual forma não conheço do recurso voluntário em relação a essa matéria.

44. No tocante a alegação de os débitos apurados nestes autos terem sido objeto de parcelamento, também não lhe assiste razão. Conforme análise da Receita Federal, verificou-se que somente o IRPJ estimativa foi incluído no parcelamento (PAES) e não as multas isoladas apuradas nestes autos (e-fls. 409).

45. Quanto ao pleito de redução da multa qualificada, sob a alegação de tratar-se de multa arbitrária e ilegal que ofende o texto constitucional pelo seu nítido caráter confiscatório, equivocadamente a contribuinte novamente. Como dito antes, não houve lançamento de multa qualificada, mas sim de 75%, reduzida neste voto para 50%. Ademais, quanto ao caráter confiscatório, trata-se de alegação indireta de constitucionalidade de lei, matéria que não compete a este Conselho se pronunciar nos termos da Súmula Carf 2. Veja-se:

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

46. De igual forma não merece prosperar o questionamento quanto à não aplicação da taxa Selic para atualização crédito tributário, porquanto também trata-se matéria já pacificada neste Carf, conforme súmula 108, veja-se:

Súmula CARF Vinculante nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Conclusão

47. Ante o exposto, conheço do recurso voluntário parcialmente e, na parte conhecida, dou provimento parcial para reduzir o percentual da multa isolada de 75% para 50%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior