



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10825.720721/2012-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.716 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de junho de 2014
Matéria DÉBITOS NÃO DECLARADOS - CONCOMITÂNCIA MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO
Recorrente SERVIMED COMERCIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2008

DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA. CONFISSÃO DE DÍVIDA.

As informações de imposto devido constantes das declarações de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (DIPJ) não constituem confissão de dívida, devendo ser constituído de ofício o lançamento respectivo se não foram confessados em DCTF.

COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS DE ESTIMATIVA. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/2008.

O art. 29 da Medida Provisória nº 449/2008 alterou a redação do art. 74, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, passando a vedar a compensação de débitos relativos a estimativa de IRPJ. Essa alteração legislativa foi regulamentada no art. 94-A da Instrução Normativa RFB nº 900/1998, segundo o qual são reputadas não declaradas as compensações, transmitidas no período de 4 de dezembro de 2008 a 27 de maio de 2009, que tenham por objeto compensar débitos de estimativa de IRPJ.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2008

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2004

Autenticado digitalmente em 02/07/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

em 02/07/2014 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 19/07/2014 por FREDERICO

CO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 22/07/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2008

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

Incabível na esfera administrativa a discussão de que uma determinada norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, pois essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal.

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

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a incidência de multa isolada, nos termos do relatório e dos votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo de Andrade Couto e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

SERVIMED COMERCIAL LTDA recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF).

Por bem retratar o litígio, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Em procedimento de revisão da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2008, foi apurada falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual, débitos esses que não foram declarados em DCTF. Além disso, constatou-se que o contribuinte não recolheu os débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL para o mês de dezembro de 2008. Em consequência, foram lavrados os autos de infração de IRPJ (fls. 430-432) e de CSLL (fls. 437-439), para lançamento dos débitos relativos ao ajuste anual das duas exações, e para imposição de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa para dezembro de 2008.

Conforme descrito no “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 444-447, o contribuinte informou na DIPJ retificadora do ano-calendário de 2008, a título de débito de estimativa de IRPJ e de CSLL para o mês de dezembro, respectivamente, R\$ 857.540,83 e R\$ 317.043,74. Esses mesmos valores foram informados nessa DIPJ a título de ajuste anual do IRPJ e da CSLL, de modo que, ao apurar o ajuste anual, houve a dedução somente das estimativas de janeiro a novembro.

Em 27/01/2012, o contribuinte apresentou DCTFs retificadoras para dezembro de 2008 e para março de 2009. A título de débito de estimativa de IRPJ e de CSLL para dezembro de 2008, o contribuinte informou, respectivamente, R\$ 857.540,83 e R\$ 317.043,74, vinculando a esses débitos diversas declarações de compensação. Quanto ao saldo a pagar no ajuste do ano-calendário de 2008, o contribuinte não informou débitos na DCTF de março de 2009.

Ocorre que o art. 29 da Medida Provisória nº 449/2008 alterou a redação do art. 74, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, passando a vedar a compensação de débitos relativos a estimativa de IRPJ e de CSLL. Essa alteração legislativa foi regulamentada no art. 94-A da Instrução Normativa RFB nº 900/1998, segundo o qual são reputadas não declaradas as compensações, transmitidas no período de 4 de dezembro de 2008 a 27 de maio de 2009, que tenham por objeto compensar débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL. Diante dessa vedação, o contribuinte, para conseguir enviar as declarações de compensação informadas na DCTF, preencheu-as com os códigos de apuração anual (IRPJ-2430) e (CSLL-6773).

Concluiu a autoridade autuante, com base na legislação referida, que ficaram sem efeito as compensações efetuadas pelo contribuinte com os débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL do mês de dezembro de 2008, razão pela qual foi aplicada multa de ofício de 50% por falta de recolhimento de estimativa. Além disso, a falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL de dezembro de 2008 revela que remanesceram débitos nos mesmos valores em aberto na ajuste anual, débitos esses não declarados em DCTF, razão pela qual esses valores foram lançados de ofício, com imposição de multa de 75%.

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 458-476, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

O art. 170 do CTN assegura o direito subjetivo do contribuinte de ajustar seus débitos/créditos com o Fisco. A tentativa de obstar o direito à compensação, com base no art. 29 da Medida Provisória nº 449/2008, que deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 9.430/1996, inserindo o inciso IX no § 3º, não prosperou, pois esta norma perdeu eficácia quando da conversão da referida Medida Provisória na Lei nº 11.941/2009.

O direito creditório utilizado na compensação tem amparo no art. 170 do CTN, nos arts. 2º e 6º da Lei nº 9.430/1996 e no art. 231 do RIR/1999. O art. 29 da Medida Provisória nº 449/2008, invocado pela autoridade autuante, trata da compensação genérica no âmbito dos tributos administrados pela RFB, de modo que não pode suplantiar as normas referidas, tendo em conta o princípio da especialidade previsto no art. 2º, § 2º, do Decreto-Lei nº 4.657/1942.

O inciso IX do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, introduzido pela Medida Provisória nº 449/2008 viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (art. 2º da Lei nº 9.784/1999), pois, caso o contribuinte possua saldo credor de IRPJ/CSLL, é descabida a vedação ao encontro de contas, obrigando-o a descapitalizar-se.

A aplicação da Medida Provisória nº 449, editada somente em 31/12/2008, viola o art. 106 do CTN, pois a apuração do direito creditório, apurado com base nos arts. 2º e 6º da Lei nº 9.430/1996 e no art. 231 do RIR/1999, se deu durante todo o ano-calendário, sendo meramente ajustado ao final do exercício. Assim, não pode a norma retroagir para vedar o direito à compensação.

A multa aplicada, tendo em conta a legalidade da compensação realizada, constitui sanção política vedada pelas Súmulas 70 e 323 do STF. Foi utilizada a mesma base impositiva para aplicação de duas multas, caracterizando dupla punição pelo mesmo fato. Não é razoável a aplicação de multa de ofício de 75%, pois a compensação realizada foi regular. Ademais, o percentual da multa viola os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco (art. 150, IV, da Constituição Federal), além de ser contrário à justiça tributária.

Por fim, pede que sejam julgados improcedentes os lançamentos dos tributos e das multas. Caso assim não se entenda, requer a redução da multa ao percentual máximo de 20%, nos termos do art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/1996.

A decisão de primeira instância julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário constituído.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 30 de agosto de 2013 (fl. 572), apresentando recurso voluntário em 17 de setembro de 2013 (fls. 574-600). Em resumo, repete os argumentos utilizados em sua impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

O litígio em questão é relativamente simples. Constatados saldos de IRPJ e de CSLL a pagar em DIPJ e não declarados em DCTF, procedeu-se ao lançamento de ofício, aplicando-se a multa de 75% prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996. Além disso, exigiu-se penalidade isolada de 50% (art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996) em razão da falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL relativas ao mês de dezembro de 2008. A ausência de recolhimento das estimativas resultaram da conclusão de que as declarações de compensação transmitidas que buscavam extinguir os débitos de estimativa de dezembro de 2008 terem sido consideradas como não declaradas em razão do disposto no 29 da Medida Provisória nº 449, que vedava a compensação de estimativas durante seu prazo de vigência, determinando considerar-se não declarados os pedidos de compensação que visassem à extinção de débitos de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

No que tange à exigência de IRPJ e CSLL, não há qualquer controvérsia, pois os valores exigidos baseiam na própria DIPJ transmitida pela Recorrente, não havendo qualquer outro elemento que venha a pôr em dúvida a liquidez dos tributos objeto de lançamento.

A questão de a DIPJ constituir ou não confissão de dívida, foi muito discutida no antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, não sendo uniforme a jurisprudência. Predominava o entendimento de que: (i) a partir do exercício 2000, ano-calendário 1999, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) não mais se constitui em meio próprio para confissão de dívida; (ii) a partir do período de apuração de janeiro de 1999, somente por meio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) é que os débitos tributários são confessados; (iii) os valores não informados como saldos a pagar em DCTF devem ser lançados de ofício, mesmo que constem de DIPJ.

Essa não era a interpretação abraçada pela antiga Primeira Câmara. Os argumentos que respaldavam a interpretação divergente eram, em resumo, que: (i) Os §§ 1º e 2º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84 dispõem que o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória informando o crédito constitui confissão de dívida, e o crédito tributário confessado poderá ser inscrito na dívida ativa da União; (ii). Como a entrega da DIPJ é uma obrigação acessória que informa o crédito apurado, não resta dúvida de que a DIPJ é instrumento de confissão de dívida, e os saldos a pagar dela constantes podem ser inscritos na dívida ativa.

Esse dissídio jurisprudencial foi uniformizado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais por meio do Acórdão nº 9101-00.503, relatado pelo Ilustre Conselheiro Leonardo de Andrade Couto na sessão de 25 de janeiro de 2010, que assim dispôs:

ASSUNTO: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2003, 2004

DÉBITOS INFORMADOS EM DIPJ. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Com o advento da DCTF, a partir do ano-calendário de 1998 o valor dos tributos informado na Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica passou não mais representar confissão de dívida passível de inscrição em Dívida Ativa. Sob esse prisma, correta a imputação da multa de ofício sobre diferença de tributos não informada em DCTF.

Convém ainda retratar as razões de decidir do precedente citado:

O Decreto-lei nº 2.124/84, no qual a decisão recorrida foi embasada para excluir a multa, estabelece:

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

Entendeu-se que a DIPJ enquadrar-se-ia no dispositivo citado e representaria a confissão de dívida que permitiria a cobrança do tributo nela informado.

De fato, durante um certo tempo foi isso que ocorreu. Entretanto, a Instrução Normativa SRF nº 126, de 30/10/1998, criou a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) estabelecendo que o valor do saldo a pagar referente aos tributos nela informados poderia ser encaminhado diretamente à Dívida Ativa da União, se não recolhido no prazo.

Portanto, a norma deu ao documento então instituído os atributos estabelecidos no art.5º do Decreto nº 2.124/84. Por outro lado, a partir daí essa característica não mais se aplicou à DIPJ que passou a ter um caráter eminentemente informativo.

Ilustra bem a questão o fato de que até aquele momento não havia que se falar em DIPJ mas sim em Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica (DIRPJ). A criação da Declaração Integrada de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídicas(DIPJ) ocorreu com a Instrução Normativa SRF nº 127/1998, imediatamente após a instituição da DCTF.

Veja-se a preocupação da Administração em substituir a DIRPJ por um documento de cunho informativo, característica essa ressaltada na própria denominação.

Registre-se ainda que no preâmbulo do instrumento normativo que criou a DCTF fica patente a definição desse documento como instrumento de confissão de dívida, pois o já transcrito 5º do Decreto nº 2.124/84 é textualmente mencionado.

Portanto, tratando-se de valores informado em DIPJ, mas não confessados em DCTF, correta a exigência mediante lançamento de ofício.

No que tange à multa de ofício de 75% aplicada, trata-se de mera aplicação de preceito legal.

Em relação às questões que envolvem os demais princípios constitucionais e inconstitucionalidade de leis apontadas pela Recorrente, seu mérito não pode ser analisado por este Colegiado. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Deve-se observar que as supostas ofensas aos princípios constitucionais levam a discussão para além das possibilidades de juízo desta autoridade. No âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe, tão somente, verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está, ou não, conforme à lei, sem emitir juízo de constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Ademais, o próprio Regimento Interno do CARF, em seu art. 62, dispõe que “*Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*” O caso concreto não se enquadra nas exceções elencada no parágrafo único de tal dispositivo regimental, portanto, as normas atacadas são de aplicação cogente aos membros do CARF.

Por fim, sobre a matéria este Conselho já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em relação aos argumentos sobre confisco, esclareça-se, ainda, que a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, preceituada pelo art. 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil não se destina aos aplicadores da Lei, mas sim ao Poder Legislativo, que deve tomar em consideração tal preceito quando da elaboração das leis.

No que atine à exigência de CSLL, mantido o lançamento quanto ao IRPJ, e não tendo fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa, é de se manter também essa exigência, ante a íntima relação e causa e efeito.

Das multas isoladas por não pagamento de estimativa

A respeito da conclusão quanto a impossibilidade de compensação de estimativas na vigência da Medida Provisória nº 449, a decisão recorrida muito bem abordou o tema, devendo ser mantida pelos seus próprios fundamentos, conforme permite o art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, razão pela qual transcrevo seus fundamentos:

O contribuinte, conforme apurado pela autoridade autuante, vinculou, na DCTF apresentada, aos débitos de estimativa do IRPJ e da CSLL de dezembro de 2008, diversas declarações de compensação.

Ocorre que o art. 29 da Medida Provisória nº 449, publicada no DOU de 04/12/2008, alterou a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, introduzindo o inciso IX ao § 3º deste dispositivo, vedando a compensação de débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL.

A Lei nº 11.941, publicada no DOU de 28/05/2009, resultado da conversão em lei da referida Medida Provisória, não contém a referida norma. Portanto, com base no § 11 do art. 62 da Constituição Federal e tendo em conta a não edição de decreto legislativo pelo Congresso Nacional para disciplinar as relações jurídicas decorrentes da vedação à compensação de estimativas de IRPJ e de CSLL, conclui-se que as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservam-se por ela regidos.

É por essa razão que a Instrução Normativa RFB nº 900/2008, publicada no DOU de 31/12/2008, prescreve, em seu art. 94-A, III, que se reputa não declarada a compensação, transmitida no período de 04/12/2008 a 27/05/2009, que tiver por objeto compensar débito de estimativa de IRPJ e de CSLL. Norma de mesmo conteúdo consta do art. 106, III, da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, que atualmente regulamenta a matéria.

Com base nesses fundamentos, não procedem as alegações de que a compensação pretendida pelo contribuinte tem amparo no art. 170 do CTN, nos arts. 2º e 6º da Lei nº 9.430/1996 e no art. 231 do RIR/1999 e tampouco a alegação de que o art. 29 da Medida Provisória nº 449/2008 trata da compensação genérica no âmbito dos tributos administrados pela RFB, não podendo suplantiar as normas referidas, tendo em conta o princípio da especialidade previsto no art. 2º, § 2º, do Decreto-Lei nº 4.657/1942.

Com efeito, a aplicação, no período de 04/12/2008 a 27/05/2009, da vedação à compensação de estimativas, prevista no art. 29 da Medida Provisória nº 449/2008 é consequência da regra inscrita no art. 62, § 11, da Constituição Federal, norma de hierarquia superior a todas as invocadas pelo impugnante. Ademais, a vedação à compensação de estimativas prevista no art. 29 da Medida Provisória nº 449/2008, contrariamente ao alegado pelo impugnante, não é norma genérica. Trata-se de norma que regula especificamente a compensação de estimativas de IRPJ e de CSLL, razão pela qual não há que se falar em aplicação do art. 2º, § 2º, do Decreto-Lei nº 4.657/1942.

É descabida, ainda, a alegação de que a Medida Provisória nº 449/2008 viola o art. 106 do CTN por retroagir para vedar a compensação de direito creditório já apurado.

Conforme já referido, a alteração promovida pelo art. 29 da Medida Provisória nº 449/2008 na redação do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, introduzindo o inciso IX ao § 3º deste dispositivo, consistiu na vedação à compensação de débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL.

As declarações de compensação apresentadas pelo contribuinte com o fim de extinguir os débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL de dezembro de 2008, conforme esclarece a autoridade autuante, se deram no período de 30/01/2009 a 06/03/2009. Portanto, as declarações de compensação foram apresentadas no período de vigência da Medida Provisória nº 449/2008, razão pela qual não há que se falar em retroatividade. A compensação não se dá com o surgimento do direito creditório, mas com a apresentação da declaração de compensação, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

No tocante à alegação de que o inciso IX do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, introduzido pela Medida Provisória nº 449/2008 viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, impende ressaltar que a autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional.

Como consequência, o Recorrente deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL referente ao mês de dezembro de 2008, ensejando a exigência de multas isoladas.

No presente caso, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Confira-se o texto:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

[....]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (“*serão aplicadas as seguintes multas*”, “*I...II*”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”. Essa penalidade está valorada em 75% “*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega a Recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada *“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão, não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, que atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e também o fato da ocorrência de *bis in idem*, pois a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

De qualquer modo, quer pela redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96, quer pela atual, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar – Redator Designado

Conforme relatado, há concomitância das multas de ofício isoladas e proporcionais.

Quanto a essa matéria, este Colegiado possui entendimento sedimentado, no sentido de sua inaplicabilidade. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa elucida:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

“ (...) No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

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

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de **falta de pagamento** ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”*

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I-- juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos

*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;” (Grifei)*

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da **Lei nº 8.981**, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995*

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

(...)”

Reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas, mesmo após a vigência das alterações da Lei 11.488/2007.

Isso porque, é sabido que um dos fatores que levou a mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que a época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

“(..."

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido**, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, **independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis**;

(...)” Grifei.

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto a impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual. Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir no parágrafo §1º, excetuiu a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência. Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Portanto, as multas de ofício isoladas, concomitante às multas proporcionais, devem ser exoneradas.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar – Redator Designado