



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.727179/2012-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.453 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2021
Recorrente HEWLETT PACKARD COMPUTADORES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. ERRO MATERIAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA.

Eventual erro na base de cálculo do lançamento de multa isolada, caracterizada pela inserção de valores claramente incorretos, não enseja nulidade do lançamento.

DRJ. AUSÊNCIA DE ANÁLISE DE ARGUMENTO APRESENTADO PELO CONTRIBUINTE. NULIDADE DA DECISÃO. NECESSIDADE DE REANALISE DA IMPUGNAÇÃO.

A omissão de análise de argumento apresentado pelo contribuinte em sua impugnação enseja nulidade do Acórdão da DRJ, devendo os Autos retornarem a este Órgão, de forma que possa ser feita nova análise e proferido novo julgamento.

MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 105 DO CARF.

Não cabe aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de multa de ofício, quando ambas tiverem a mesma base, nos termos da Súmula 105 do CARF

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **i) em face do empate no julgamento**, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos de multas isoladas sobre estimativas não recolhidas a título de IRPJ e CSLL, em razão da concomitância com a exigência de multa de ofício, na forma do determinado no art. 19- E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias, Iágaro Jung Martins e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento; **ii) por unanimidade de votos**, dar provimento parcial ao recurso voluntário, conforme suscitado em preliminar, a fim de reduzir a base de cálculo da multa isolada de CSLL de R\$ 2.414.454,67 para o valor de R\$ 877.552,64. O Conselheiro Evandro Correa Dias manifestou intenção de apresentar declaração de voto referentemente ao item “i”, entretanto, findo o prazo regimental, o

Conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/15 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Iágaro Jung Martins, Paula Santos de Abreu, Luciano Bernart, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. **957-966** e docs. anexos) interposto em face de Acórdão nº **09-69.692**, da 1ª Turma da DRJ/JFO (fls. **940-945**), em sessão realizada em 14 de fevereiro de 2019, por meio do qual o referido órgão julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Contribuinte (fl. **691-702** e docs. anexos), de forma a manter o crédito tributário lançado em desfavor da Impugnante.

I. Autos de Infração (AIs), Impugnação e DRJ

2. Por economia e celeridade processual, transcreve-se o relatório do Acórdão da DRJ de fls. 941-942.

Cinge-se a demanda na apreciação de impugnação parcial na qual é pleiteado o afastamento das multas isoladas, aplicadas em concomitância com a penalidade de proporcional (**parte da acusação fiscal tornou-se incontroversa e encontra-se controlada no bojo do PA nº 10830.721053/2013-74**). Nesse sentido, retrata o TVF que, em virtude da ausência dos recolhimentos mensais a título de antecipação de IRPJ e CSLL, houve a lavratura de penalidades isoladas referentes ao mês de dezembro de 2008, tomando como fundamentação legal a alínea 'b', do inc. II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Em vias de contestação, a peça impugnatória tece a seguinte argumentação:

Os recolhimentos mensais estimados correspondentes ao lucro real anual são meros adiantamentos dos tributos que serão efetivamente devidos no último átimo do exercício, de forma que não subsiste tal obrigação após a ocorrência dos verdadeiros e únicos fatos geradores no final do ano-calendário.

[...]

*Pois é nesse momento, em **31 de dezembro**, que efetivamente se dá o fato gerador do IRPJ e da CSLL, na sistemática da apuração anual, momento, então, em que os tributos se constituem em verdadeiros créditos tributários,*

*dívidas líquidas e certas, **desaparecendo, necessariamente, a exigibilidade dos valores eventualmente devidos sobre bases de calculo estimadas.***

[...]

Inequívoca a natureza de meras antecipações, revela-se impossível, por consequência lógica, efetuar quaisquer exigências relativamente a tais deveres, pelo simples e notório fato de que eles não mais subsistem após a ocorrência dos fatos geradores, em 31 de dezembro, em que se dá a apuração dos valores realmente devidos a título de IRPJ e CSLL. De fato, seria inteiramente desprovido de sentido que se façam exigências relativas a antecipações estimadas quando se conhece o valor real devido.

3. A DRJ julgou pela IMPROCEDÊNCIA da Impugnação, nos seguintes termos da Ementa (fl. 940).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

4. Em suma, o Órgão julgador entendeu que a redação dada pela Lei nº 11.488/07 ao art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, autorizou a cobrança das duas multas, isolada sobre falta de recolhimento de estimativas e de ofício sobre o tributo devido no final do ano, simultaneamente. Tal imposição se aplicaria de forma reflexa à CSLL.

II. Recurso Voluntário

5. Em face da decisão da DRJ, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual alegou, em suma, que: **Preliminarmente, a)** o Acórdão seria nulo em virtude da ausência de fundamentação/motivação relativamente ao erro na base de cálculo suscitada pela Recorrente. Se o valor da multa da CSLL é exatamente igual à da do IRPJ, então os valores das multas não poderiam ser iguais; **b)** caberia ao Fisco o dever de verificar a ocorrência da situação jurídica e comprova-la. Com base nisto, deveria o julgador de primeira instância ter convertido o julgamento em diligência para averiguar as bases de cálculos das multas auferidas pelo Auditor Fiscal; **c)** a DRJ ignorou o argumento da Recorrente acerca do erro da imputação das multas, ante a ausência da motivação; **d)** “além da alíquota ser sobre a diferença apurada para o ano-calendário e não sobre o quantum efetivamente devido para o mês de dezembro de 2008, tais não correspondem ao valor circunscrito ao fato gerador dos tributos em referência”; **Mérito, e)** os julgadores não analisaram o argumento de que é descabida a cobrança de multa isolada sobre atraso de pagamento de estimativas, uma vez que elas são prorrogadas para março do ano seguinte, pois as estimativas seriam adiantamentos dos tributos que serão devidos no exercício; **f)** as obrigações relativas a estimativas não mais existem após 31 de dezembro, quando ocorre a apuração dos valores a pagar de IRPJ e CSLL; **g)** de acordo com a jurisprudência do CARF não seria devida a cobrança concomitante de multa isolada e multa de ofício; **g)** a dupla cobrança incorreria em *bis in idem*; **h)** haveria confisco. Ao final, requer seja reconhecida a nulidade do acórdão, determinando a remessa dos Autos para a DRJ, de forma que analise o argumento sobre a base de cálculo das multas, “bem como do descabimento da aplicação de multa em relação ao recolhimento por estimativa”. Requer ainda a nulidade do Auto de Infração, pela sua precariedade. Requer, alternativamente, a nulidade das multas isoladas. Caso não seja assim, seja retificada a base de cálculo da multa isolada em relação à CSLL.

6. Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.

7. É o relatório.

Voto

Conselheiro Luciano Bernart, Relator.

III. Tempestividade e admissibilidade

8. Com base no art. 33 do Decreto 70.235/72 e na constatação da data de intimação da decisão da DRJ (fl. **954** – **16/05/19**), bem como do protocolo do Recurso Voluntário (fl. **956** – **13/06/19**), conclui-se que este é tempestivo.

9. Tendo em vista que o Recurso Voluntário atende aos demais requisitos de admissibilidade, o conhecimento, no mérito, passo a apreciá-lo.

PRELIMINARMENTE

IV. Alegação de erro na base de cálculo para aplicação da multa isolada

10. A Recorrente alega que a DRJ não analisou seu argumento em relação a erro de base de cálculo para o lançamento das multas isoladas, a qual teria sido igual tanto para o IRPJ como para a CSLL. Em virtude de disto, haveria ausência de motivação, o que causaria a nulidade da decisão. Requereu ainda a nulidade do Auto de Infração.

11. À fl. **700** é possível constatar que a matéria indicada foi questionada pela Impugnante, como se colaciona abaixo.

II.2. Da incorreção na base de cálculo da multa isolada

Ainda que, numa remota hipótese, não se acolha o acima exposto, cabe ressaltar o equívoco cometido pela d. Autoridade Autuante no tocante à base de cálculo apontada para a apuração da multa isolada relativa à estimativa mensal de CSLL de dezembro/2008.

Com efeito, no auto de infração é apontada a mesma base de cálculo tanto para a multa isolada exigida em decorrência da insuficiência de recolhimento da estimativa mensal de IRPJ quanto para a de CSLL:

IRPJ	Multa isolada	CSLL	Multa isolada
2.414.454,67	1.207.227,34	2.414.454,67	1.207.227,34

Entretanto, conforme é possível verificar na DIPJ anexa relativa ao ano-calendário de 2008 (**doc. 05**), o valor que seria efetivamente devido no mês de dezembro de 2008 a título de CSLL seria de R\$ 877.552,64, motivo pelo qual a multa isolada, se de fato cabível (o que, diga-se de passagem, ora se admite apenas a título de argumentação) seria de R\$ 438.776,32.

12. Apesar de se constatar que a determinação da base de cálculo da multa isolada em relação à CSLL não condiz com a documentação nos autos, uma vez que o valor que serviu de base da multa do IRPJ foi retirado de fl. **808** da DIPJ 2009, ano-calendário 2008, na monta de **R\$ 2.414.454,67** relativamente à estimativa de dezembro, o que justifica a aplicação da multa no valor de **R\$ 1.207.227,34** (fl. **671**), entretanto, para a CSLL, a mesma DIPJ demonstra o valor devido em estimativa de **R\$ 877.552,64**, o que justificaria uma multa no valor de **R\$ 438.776,32**, mas foi lançada no mesmo valor da do IRPJ (fl. **678**), entende-se que não é o caso de anulação do Auto de Infração. O erro na determinação da base de cálculo da multa isolada de CSLL é importante e deve ser analisado, mas não a ponto de conduzir à nulidade do lançamento, pois o que se evidencia foi apenas confusão na hora de indicação do valor inserido no AI. A Autoridade fiscal deveria ter inserido o valor base de **R\$ 877.552,64** para a CSLL, mas inseriu o de **R\$ 1.207.227,34** do IRPJ também para a Contribuição. Neste sentido já se manifestaram as turmas do CARF.

[...]

PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO MATERIAL. BASE DE CÁLCULO.

Erro material quando constatado na análise do mérito, resulta na improcedência do lançamento na proporção do erro apurado, não sendo caso de considerar nulo o lançamento. [...] (**Acórdão nº 1301-004.830; Sessão de 11 de novembro de 2020**)

[...]

ERRO NA BASE DE CÁLCULO.

Eventual erro na base de cálculo não enseja nulidade do lançamento, constituindo-se matéria de mérito a ser examinada como tal. [...] (**Acórdão nº 9202-009.266; 14 de dezembro de 2020**)

13. Diferentemente ocorre em relação a ausência de análise de argumento de impossibilidade de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois do término do ano-calendário por parte da DRJ. Tendo sido tal situação alegada na Impugnação e sendo o Órgão julgador omissor quanto a ela, deveria a decisão ser reformada, mais especificamente anulada, pois, o argumento em questão pode emanar efeitos para o resultado do Acórdão. Contudo, o art. 59 § 3º do Dec. 70.235/72 prevê que “Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”. Como o tópico a seguir, do mérito, trata da aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício e como resultado se chega a conclusão da impossibilidade desta aplicação, pode ser a nulidade alegada superada, caso haja confirmação, por parte do colegiado, do voto aqui proposto.

MÉRITO**V. Multa isolada e multa de ofício**

14. A Contribuinte alega que a DRJ não teria analisado seus argumentos sobre o descabimento de cobrança de multa isolada sobre atraso de pagamento de estimativas, uma vez que sua cobrança seria feita após março. Sobre tal questão é de se ressaltar que apesar da DRJ não ter rebatido especificamente a tese de defesa, ela abordou o tema e entendeu que a legislação justifica a imposição das multas isoladas lançadas em desfavor da Requerente. A decisão não necessariamente precisa abordar e desconstituir todas as teses aventadas, bastando para sua validade que o tema seja abordado e que a decisão seja fundamentada.

15. Quanto à aplicação concomitante da multa isolada sobre o não recolhimento de estimativas e da multa de ofício, entende-se não ser adequada nem autorizada pela legislação. O fundamento para tal entendimento seria de que apesar dos dispositivos do art. 44 da Lei 9.430/96 terem sofrido alterações quanto à sua articulação, nos termos do art. 10 da LC 95/98, ou seja, fora a indicação de parágrafo e incisos, não houve alteração do conteúdo normativo de tais sanções. Por este motivo seria aplicável ao caso a Súmula CARF nº 105, a qual prevê que “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.”.

16. Alguns dos argumentos que fundamentaram a edição desta Súmula foram que se trataria de apenamento cumulativo do contribuinte, levando em consideração a mesma base impositiva, sendo que as estimativas caracterizariam como etapa preparatória para o pagamento

do tributo posterior e que a cobrança cumulativa seria contrária à consunção. Neste mesmo sentido se Manifestou a 1ª Turma do CSRF:

[...]

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. [...] (**Acórdão nº 9101-005.080; Sessão de 01 de setembro de 2020**)

17. Desta forma, devem as multas isoladas sobre estimativas de IRPJ e CSLL ser anuladas.

VI. Conclusão

18. Diante do exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, para, com base na preliminar, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, de forma a reduzir a base de cálculo da multa isolada de CSLL para o valor de **R\$ 877.552,64**, no lugar de **R\$ 2.414.454,67**. Quanto ao mérito, de anular as multas isoladas, mantendo-se os demais créditos objeto dos lançamentos.

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart