



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.727493/2014-13
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.795 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de agosto de 2021
Recorrente CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009, 2010

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS. PREVISÃO LEGAL ESPECÍFICA.

A partir de 1º de janeiro de 96, devem ser adicionadas ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, as despesas incorridas pela pessoa jurídica que não possuam os atributos de necessidade, normalidade e usualidade, em virtude da previsão legal contida no art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Após a alteração introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é devida a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), pois se trata de duas penalidades para duas condutas distintas..

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz (relatora) e João Victor Ribeiro Aldinucci, que lhe deram provimento parcial para excluir da exigência as multas isoladas referentes à falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Relator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo contra o Acórdão n.º 1402-002.340, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 5 de outubro de 2016, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 404:

DESPESAS FINANCEIRAS. DEDUTIBILIDADE.

Incabível a dedução de despesas financeiras referentes a contratos de mútuo, quando o sujeito passivo não demonstra a necessidade e a utilização dos valores mutuados.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 3.910 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 4.191 e seguintes, para rediscutir **(3) “inaplicabilidade da glosa à CSLL”;** **(4) “cobrança da multa isolada sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL, em concomitância com a multa de ofício”;** e **(5) “imposição de juros de mora sobre a multa de ofício”.**

Em seu **recurso, aduz o Sujeito Passivo**, em síntese, que:

a) em relação à glosa das despesas na apuração da base de cálculo da CSL, sustenta a recorrente, em suma, que as regras legais, que regulam a incidência do IRPJ, a princípio, não são auto aplicáveis na determinação da base de cálculo da CSL. Assim, o fundamento legal do art. 299 do RIR/((, no qual está baseada a presente autuação, o art. 47 da Lei 4506, restringe-se apenas ao imposto de renda, não se aplicando a contribuição em foco;

- b) no momento em que essa lei foi promulgada, a CSL não existia em nosso ordenamento jurídico, o que somente veio a ocorrer em 1988, com o advento da Lei 7.89, de 15.12.1988;
- c) as regras direcionadas ao lucro real são distintas das dirigidas ao lucro líquido, sendo que, quando o legislador pretendeu conferir o mesmo tratamento perante esses tributos, ele o fez expressamente;
- d) há entendimento administrativo no sentido de que o art. 47 da Lei 4.506 não se aplica À CSL, em face da ausência de norma legal que estenda a sua hipótese a essa contribuição;
- e) na hipótese de manutenção do crédito fiscal apurado nos autos de infração originários do presente processo, o que se considera apenas para fins de argumentação, a recorrente ressalta que deve ser afastada a exigência da multa isolada sobre os valores supostamente devidos a título de estimativa mensal do IRPJ e da CSL;
- f) juntamente com a exigência da adição dos valores referentes aos juros e encargos decorrentes do empréstimo, considerados não dedutíveis, a fiscalização aplicou a multa de ofício sobre o tributo apurado ao final do período, bem como a multa isolada sobre as estimativas mensais não recolhidas;
- g) não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes;
- g) é descabida a exigência da multa isolada, considerando que, nos autos, o IRPJ e a CSL foram acompanhados da multa de ofício;
- h) deve ser afastada a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Intimado, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 4.270 e seguintes, alegando, em suma:

- a) a recorrente deve pagar a multa disposta no art. 44, inciso II, alínea “b”, pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência;
- b) a “multa isolada” é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa;
- c) aduz que não poderia ser exigida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas juntamente com a multa de lançamento de ofício porque não pode incidir duas penalidades sobre a mesma infração;
- d) vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo (falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata). Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo recorrente, do modo de pagamento do IRPJ/CSLL sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96);
- e) as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa;
- f) resta claro que sempre foi cabível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício;**
- g) após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal;**
- h) desta forma, por ser a multa, indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão que não a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa. Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional;

i) no que concerne à inaplicabilidade da glosa à CSLL, que, como bem observou o acórdão recorrido, a questão sob exame envolve despesas financeiras que influenciam na apuração do lucro líquido, base de cálculo da contribuição. Tendo a glosa se dado em razão da constatação de desnecessidade das despesas financeiras, o que as torna indedutíveis também da base de cálculo da CSLL é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial;

j) a obrigatoriedade de efetuar esse ajuste na base de cálculo da CSLL é decorrência natural do tratamento contábil e tributário previsto na lei, e se acha devidamente autorizado pelo art. 57 da Lei nº 8.981/95, o qual adotou para a CSLL o mesmo disciplinamento contido na legislação do IRPJ. Com o art. 57 da Lei nº 8.981/95, a seguir transcrito, o legislador quis evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais pressupostos de admissibilidade.

Conforme narrado, subiram para rediscussão pelo Colegiado apenas as seguintes matérias: **inaplicabilidade da glosa à CSL; impossibilidade de aplicação da multa isolada sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL, em concomitância com a multa de ofício; e a inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício.**

Quanto à inaplicabilidade da glosa à CSL, pugna a Recorrente, em suma, pela reforma da decisão recorrida pelas seguintes razões:

As regras legais que regulamentam a incidência do IRPJ não são autoaplicáveis na determinação da base de cálculo da CSLL. Assim, o fundamento legal do art. 299 do RIR/99, no qual está baseada a autuação, i.e. o art. 47 da Lei n. 4506, restringe-se apenas ao IRPJ, não se aplicando à contribuição em foco;

O CARF, em diversas oportunidades, já apreciou a referida discussão e firmou o entendimento de que o art. 47 da Lei n. 4506, base legal do art. 299 do RIR/99, não se aplica à CSLL, em face da ausência de norma legal que estenda a sua hipótese a essa contribuição.

A independência da CSLL no que se refere ao IRPJ foi reconhecida pela própria Receita Federal do Brasil. Realmente, a Solução de Consulta n. 212, de 5.8.2015, proferida pela COSIT, reconheceu que “embora à CSLL apliquem-se as mesmas normas de apuração e de pagamento do IRPJ, no que se refere à composição da base de cálculo dessa contribuição não de ser observadas as regras específicas de sua legislação própria, inclusive no tocante aos ajustes do lucro líquido (adições e exclusões), pois é de seu cômputo que se origina o resultado ajustado, base de cálculo da CSLL”.

Como se pode conferir do contrato de empréstimo realizado, o vínculo de atributividade é estabelecido entre a OPIP e o Banco Itaú BBA. A OPIP possui a obrigação de pagar ao Banco a remuneração em razão da cessão do Crédito.

Por outro lado, a Fazenda Nacional sustenta, essencialmente que:

No que concerne à inaplicabilidade da glosa à CSLL, que, como bem observou o acórdão recorrido, a questão sob exame envolve despesas financeiras que influenciam na apuração do lucro líquido, base de cálculo da contribuição. Tendo a glosa se dado em

razão da constatação de desnecessidade das despesas financeiras, o que as torna indedutíveis também da base de cálculo da CSLL é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial;

A obrigatoriedade de efetuar esse ajuste na base de cálculo da CSLL é decorrência natural do tratamento contábil e tributário previsto na lei, e se acha devidamente autorizado pelo art. 57 da Lei nº 8.981/95, o qual adotou para a CSLL o mesmo disciplinamento contido na legislação do IRPJ. Com o art. 57 da Lei nº 8.981/95, a seguir transcrito, o legislador quis evitar a repetição desnecessária de comandos legais para disciplinar a metodologia de determinação das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL.

Acerca do tema, considerando que o meu entendimento converge com o esposado, utilizo-me do Acórdão n.º 9101-002.944, cujo voto vencedor foi proferido pelo Relator Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, como segue abaixo:

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênias para dela divergir quanto ao mérito.

Não discordo da recorrida quando esta afirma que a regra do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 manteve separadas as bases de cálculo e as alíquotas previstas para o IRPJ e a CSLL. Embora estipule que as normas de apuração e de pagamento do IRPJ se aplicam à CSLL, o próprio dispositivo declara em seguida que serão "mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor":

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

Não há dúvidas de que a legislação prevê ajustes específicos (adições e exclusões) que não abrangem os dois tributos. Tampouco se discute que nem todos os ajustes de um tributo serve ao outro.

Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse produzido uma coincidência plena entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seria inteiramente dispensável que normas posteriores a ele viessem estabelecer pontualmente, em determinadas situações, a equiparação.

Por exemplo, o art. 60 do DecretoLei nº 1.598/1977 (base legal do art. 464 do RIR/1999) estabelece que, na determinação do lucro real, devem ser adicionados os valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros. Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse equiparado as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir de então a distribuição disfarçada de lucros também deveria ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

Conclui-se que não era este o caso a partir do momento em que o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito, veio estabelecer expressamente esta adição à base de cálculo da CSLL. Qual seria o sentido dessa nova norma legal promulgada em 1997 se já houvesse, desde 1995, equiparação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL determinada pelo art. 57?

Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do DecretoLei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do DecretoLei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, se existem normas posteriores ao art. 57 da Lei nº 8.981/1995 que vêm pontualmente determinar a adição de certos valores à base de cálculo da CSLL, valores estes que antes só eram adicionados ao lucro real, é de se concluir inexoravelmente que o referido art. 57 não equiparou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL

Ocorre que tal constatação não é suficiente para sustentar o pleito da recorrida de que as despesas desnecessárias não sejam adicionadas à base de cálculo da CSLL.

Isto porque o art. 13 da Lei nº 9.249/1995 determina a adição, à base de cálculo da contribuição, das despesas consideradas desnecessárias:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

(...)

Observe-se que o art. 47 da Lei nº 4.506/1964, a que se refere o dispositivo reproduzido, é o fundamento legal do art. 299 do RIR/1999, que dispõe exatamente sobre os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para a dedutibilidade das despesas.

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas.

Do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.

Concluo, desse modo, que as despesas financeiras relativas a empréstimos tomados pela recorrida e repassadas a terceiros, por serem desnecessárias, inusuais e anormais, também não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL apurada no ano-calendário de 2001.

Diante dessas considerações, voto em negar provimento ao recurso, nessa parte.

No tocante à impossibilidade de aplicação da multa isolada sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL, cumpre destacar o teor do Acórdão n.º 9101-005.080

O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 105, *verbete* este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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.

Ocorre que, entende a I. Relatora que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo imples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

Como se observa, o *efetivo* cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial em relação à matéria conhecida, para cancelar as multas isoladas aplicadas nos anos-calendários de 2006 e 2007, indiscriminadamente, referentes à falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Nesse contexto, com base nos fundamentos citados, entendo que merece reforma a decisão recorrida, nessa parte, motivo pelo qual voto em dar provimento ao recurso do Sujeito Passivo.

No que tange à incidência dos juros sobre a multa, com a superveniência da Súmula CARF n. 108, tornam-se desnecessárias maiores considerações, uma vez que é imperiosa a aplicação do referido enunciado abaixo transcrito:

Súmula CARF 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. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Assim, voto em negar provimento ao recurso, nesse ponto.

Pelo exposto, voto em conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a aplicação da multa isolada referentes à falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Voto Vencedor

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Redator-designado

Divergi da i. Relatora apenas quanto ao mérito e, especificamente, quanto à possibilidade de exigência cumulativa das multas pelo não recolhimento do imposto sobre estimativa com a multa do lançamento de ofício relativamente à diferenças apuradas quando do ajuste anual.

De início, é relevante destacar que se trata aqui de lançamento realizado no ano de 2014 referente a fatos geradores ocorridos nos anos de 2009 e 2010, portanto já na vigência da alteração introduzida no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007.

Na redação anterior o inciso I previa a incidência de multa de 75% "sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata" e o § 1º do mesmo artigo previa que essa multa poderia exigida juntamente com o imposto ou isoladamente. Confira-se:

Art. 44 [...]

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

A Lei n.º 11.488, de 2007 introduziu modificação fundamental na definição dessa penalidade, ao prevê uma multa de 75% pela "falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata" e outra de 50% pela falta de antecipação do pagamento mensal. Vejamos:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei n.º 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.

Pois bem, em relação à multa na vigência da legislação anterior este Conselho já havia firmado entendimento no sentido da impossibilidade da exigência concomitante da penalidade pela falta de antecipação do imposto e pela omissão em oferecer os rendimentos à tributação quando do ajuste anual, tendo ambas a mesma base de cálculo. Registro por oportuno que este Conselheiro sempre abraçou essa tese. Vejamos:

Acórdão n.º 9202-002.297, proferido na Sessão de 09/08/2012, de relatoria do Conselheiro LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Exercício: 2003 MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - BASE DE CÁLCULO IDÊNTICA. Não pode persistir a exigência da penalidade isolada pela falta de recolhimento do IRPF

devido a título de carnê-leão, na hipótese em que cumulada com a multa de ofício incidente sobre o imposto apurado em razão da omissão de rendimentos de fonte situada no exterior, pois as bases de cálculo das penalidades são as mesmas.

Acórdão nº 2202-002.350, proferido na Sessão de 20/06/2013, de Relatoria do Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa:

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso III, da Lei nº. 9.430, de 1996), quando em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), ambas incidindo sobre a mesma base de cálculo

Note-se que é irrelevante trata-se de multa por falta de recolhimento do carnê-leão ou da estimativa da pessoa jurídica. A norma aplicável era e é a mesma.

O fundamento, pelo menos deste relator, era o de que não se tratava de penalidades distintas, mas de uma mesma penalidade, ora exigida isoladamente, ora exigida juntamente com o imposto. Assim, no caso de falta de recolhimento do carnê-leão, caso se exigisse a multa pela falta de antecipação do pagamento, a base de cálculo deveria ser suprimida para a aplicação da multa pela falta de recolhimento do imposto quando do ajuste anual, de modo a se eliminar a dupla incidência.

A situação mudou com a alteração introduzida pela Lei nº 11.488, de 2007. O dispositivo instituiu uma penalidade nova e específica pela falta de recolhimento do carnê-leão. E tanto são penalidades distintas que os percentuais são diferentes: 50% e 75%.

Assim, se o contribuinte deixou de recolher antecipadamente o imposto devido a título de antecipação, seja do carnê-leão, no caso de pessoa física, seja de estimativa mensal de lucro, no caso de pessoa jurídica, da mesma forma, omitiu esses rendimentos quando do ajuste anual, estará sujeito a ambas as penalidades, uma para cada infração.

Ante o exposto, conheço do recurso interposto pelo contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado digitalmente

Pedro Paulo Pedreira Barbosa