



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.721304/2014-93
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.593 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 5 de dezembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SILVIO SANTOS PARTICIPAÇÕES S/A

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

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 voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Livia de Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 6284/6301) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-002.099 (e-fls. 6224/6282), pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 17/10/2017, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário interposto por SILVIO SANTOS PARTICIPAÇÕES S/A (“Contribuinte”) para afastar a multa isolada por insuficiência/falta de recolhimento da estimativa mensal.

Assim foi ementada a decisão recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

NULIDADES. FALTA DE INDICAÇÃO DA INFRAÇÃO E FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Não incorre nulidade por falta de indicação da infração ou de fundamentação quando a descrição da autuação aponta todos os elementos em que se baseia e os fundamentos jurídicos que indicam os atos contestados.

DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ADIÇÃO AO LALUR NA LIQUIDAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Não sendo comprovada a adição dos deságios obtidos na aquisição de investimentos quando de sua liquidação. Mantém-se o lançamento de adição na apuração do lucro real.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE PERDA EM BAIXA DE APOORTE DE CAPITAL. PROCEDÊNCIA.

Os valores entregues à empresa controlada para saneamento de patrimônio líquido negativo não podem ser considerados dedutíveis quando de sua baixa como perda, por se configurar operação de aporte de capital em controlada e não restar caracterizado o cumprimento de determinação legal do órgão regulador.

BAIXA DE DIFERENÇAS IPC x BTNF DE 1990. FALTA DE ADIÇÃO À À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. PROCEDÊNCIA.

Não sendo comprovada a adição das diferenças de IPX x BTNF de 1990 na base de cálculo da CSLL, mantém-se o lançamento de adição na apuração desta mesma base.

PROVISÃO DE ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS SOBRE TRIBUTOS SUB JUDICE. FALTA DE ADIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. PROCEDÊNCIA.

Não são dedutíveis as provisões de acréscimos moratórios relativos a tributos sub judice, enquanto mantida esta condição. Valores das provisões devem ser adicionados de ofício à base de cálculo da CSLL quando não comprovada a adição pelo contribuinte.

MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DA ESTIMATIVA DO IRPJ E CSLL. ABSORÇÃO PELA MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Tratando-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa de penalidade sobre o mesmo objeto de falta de recolhimento do IRPJ e CSLL anual. A penalidade

maior, de ofício, absorve a menor até o montante do seu valor. Incidência do Princípio da Consunção. No caso comprovando-se a absorção total da multa isolada pela multa de ofício aplicada, improcede a aplicação da multa isolada.

Na autuação fiscal (e-fls. 5490/5601), de IRPJ/CSLL, relativa aos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, foram tipificadas infrações tributárias: (1) falta de adição de deságios obtidos na aquisição de investimento em razão de sua liquidação; (2) dedução indevida de baixa de ativo, contabilizada como despesa; (3) CSLL – falta de adição das baixas das diferenças de correção monetária IPC/BTNF registradas em contas de investimento; (4) CSLL – falta de adição da provisão com acréscimos moratórios de tributos “sub judice” e (5) multa isolada por insuficiência/falta de recolhimento da estimativa mensal. Foi imputada multa proporcional de 75%.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 5628/5665), que foi julgada improcedente (e-fls. 5858/5890) pela primeira instância (2ª Turma da DRJ/Brasília) no Acórdão nº 03-63.870, conforme ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Rejeita-se a alegação de nulidade dos autos de infração, quando da leitura do Termo de Verificação Fiscal, que detalha todo o procedimento fiscal, se constata que a acusação é clara e repleta de referências a leis, decretos, atos administrativos emanados da RFB e precedentes administrativos emanados do CARF, permitindo ao contribuinte a ampla defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DESÁGIO OBTIDO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ALIENAÇÃO POSTERIOR. ADIÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido, será a soma algébrica dos seguintes valores:

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, na determinação do lucro real;

III- provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real.

APORTE PARA RECOMPOSIÇÃO PATRIMONIAL. ABSORÇÃO DE PREJUÍZOS À CONTA DE ACIONISTA CONTROLADOR. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. A absorção de prejuízos contábeis mediante débito da sociedade para com o acionista controlador equivale a uma injeção de capital, não implicando em perdão de dívidas e não gerando ganho financeiro tributável para a controlada, nem, em contrapartida, em despesa para a controladora.

Na controladora, o lançamento contábil correto após a absorção do prejuízo contábil, mediante débito na conta de acionista, deveria ser o incremento da conta de investimento em contrapartida à baixa da conta “Aporte para Recomposição Patrimonial - Depósito de Acionistas”. Com esse procedimento, (1) a controladora não teria

promovido, indevidamente, a baixa do ativo denominado "Aporte para Recomposição Patrimonial", e contabilizado, em contrapartida, conta de despesa; e (2) o resultado negativo de equivalência patrimonial apurado pela controladora não teria nenhum efeito fiscal, pois não é computado na apuração do lucro real nem na apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

CSLL. CUSTO DO BEM BAIXADO. DIFERENÇA IPC/BTNF. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

O resultado da correção monetária das demonstrações financeiras, assim como a parcela dos encargos de depreciação, amortização, exaustão ou custo do bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença, no período de 1990, de correção monetária pelo IPC e pelo BTNF Fiscal poderão, como favor fiscal ditado por opção política legislativa, ser excluídos do lucro líquido na determinação da base de cálculo do IRPJ, mas não na da CSLL.

CSLL. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. IMPOSSIBILIDADE.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. O mesmo ocorre com a provisão para juros sobre contingências fiscais os quais, por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, devem seguir a norma de dedutibilidade do principal

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte (e-fls. 5917/5972). A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, no Acórdão nº 1401-002.099, deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa isolada por insuficiência/falta de recolhimento da estimativa mensal.

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte (e-fls. 6397/6403), que foram rejeitados por despacho de admissibilidade de embargos (e-fls. 7141/7148).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") interpôs recurso especial (6284/6301), pretendendo devolver para discussão a matéria "restabelecimento da isolada por insuficiência/falta de recolhimento da estimativa mensal."

Despacho de exame de admissibilidade de recurso especial (e-fls. 6305/6308) deu seguimento ao recurso especial da PGFN.

Foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte (e-fls. 6408/6425). Pugna, inicialmente, pela não conhecimento do recurso especial da PGFN, vez que os paradigmas não teriam abordado a exclusão das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais sob a perspectiva do princípio da consunção, caracterizando ausência de similitude fática-jurídica. No mérito, protesta pela manutenção da decisão recorrida, por serem concomitantes a multa de ofício e a multa isolada por estimativas mensais, mesmo após a edição da Lei nº 11.488, de 2007, por inexistência de violação ao art. 97 do CTN e a aplicação do princípio da consunção. Requer pelo não conhecimento e não provimento do recurso especial da PGFN.

A Contribuinte interpôs recurso especial (7155/7222).

Despacho de exame de admissibilidade de recurso especial (e-fls. 7559/7575) negou seguimento ao recurso especial da Contribuinte.

Foi apresentada petição de agravo (e-fls. 7585/7610), que foi rejeitada por despacho de agravo (e-fls. 7369/7655).

Trazem ainda os presentes autos decisões judiciais (e-fls. 7663/7666, 7669/7675 e 7678/7692), relativas ao Mandado de Segurança nº 1018823-92.2018.4.01.3400, no qual pugna a Contribuinte em Mandado de Segurança o direito líquido e certo para processamento e julgamento do recurso especial interposto nos presentes autos. Consta decisão no qual o juízo concede antecipação de tutela em agravo de instrumento, dando-lhe parcial provimento, para determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até a sentença do *mandamus*. Na sequência, consta decisão de julgamento do mérito, no qual foi denegada a segurança. Em face da decisão, foi interposta apelação, com pedido de concessão de efeito suspensivo, para que as autoridades coatoras se abstivessem de exigir os débitos lançados de ofício nos presentes autos, até a apreciação do recurso. Decisão judicial deferiu o pedido de concessão de efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, enquanto não for efetuado julgamento do mérito da apelação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

A matéria devolvida ao presente Colegiado consiste em apreciar a possibilidade de lançamento de multa por estimativa mensal em razão de insuficiência/ausência de recolhimento, quando se efetua lançamento de ofício no qual se imputa a multa proporcional (de ofício, no caso, de 75%). Trata-se de recurso especial da PGFN.

Antes de apreciar o recurso, contudo, cabem breves considerações a respeito das decisões judiciais (do qual a Contribuinte é parte) juntadas aos autos.

Conforme relatado, a Contribuinte teve o seguimento do recurso especial negado.

Irresignada, acionou o Poder Judiciário, protestando pelo “processamento e julgamento” do recurso especial.

Constam nos presentes autos três decisões judiciais (e-fls. 7663/7666, 7669/7675 e 7678/7692), relativas ao Mandado de Segurança nº 1018823-92.2018.4.01.3400.

Pugnou a Contribuinte o direito líquido e certo para processamento e julgamento do recurso especial interposto nos presentes autos.

Consta decisão em sede de agravo de instrumento (e-fls. 7663/7666), no qual foi dado provimento parcial ao recurso, *para determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em questão, até sentença do mandamus*.

Na sequência, consta outra decisão judicial (e-fls. 7669/7675), Transcrevo excertos da sentença do juiz:

I – RELATÓRIO

Trata-se de mandado de segurança interposto pela SILVIO SANTOS PARTICIPAÇÕES S/A em face de ato coator atribuído ao PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, CONSELHEIRO PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA DA 1ª SEÇÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, objetivando, no mérito:

“Concedida a liminar, a SSPAR requer a concessão em definitivo da segurança, ratificando-se os termos da liminar pleiteada, para que seja declarado definitivamente o seu direito líquido e certo ao julgamento, pela CSRF, do recurso especial interposto nos autos do Processo Administrativo nº 10882.721304/201493, afastados os óbices processuais levantados pelas DD. Autoridades Coadoras ao regular seguimento do recurso especial”.

Alega, em síntese, que: a) a questão de fundo discutida no referido processo administrativo diz respeito à glosa de despesas relacionadas à operação do Banco Pan-americano, que no entender da fiscalização do BACEN seriam indedutíveis para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, resultando na autuação da impetrante; b) a impetrante, pretendendo anular a autuação fiscal, interpôs recurso voluntário ao CARF, o qual foi negado provimento; c) contra o citado aresto, opôs embargos de declaração para fins de prequestionamento, contudo os referidos embargos foram inadmitidos monocraticamente; d) a impetrante interpôs recurso especial buscando solucionar divergências verificadas entre acórdãos do CARF, tidos por paradigmas e o acórdão recorrido; e) foi negada a admissibilidade do recurso especial, sob o argumento de não ter sido comprovado o alegado dissídio jurisprudencial e o prequestionamento da matéria; f) insurge-se também contra o despacho negativo de admissibilidade dos embargos de declaração e do despacho de agravo proferido pela Presidente do CARF, que confirmou a negativa de seguimento ao recurso especial interposto; g) similitude fática entre os acórdãos recorridos e os acórdãos paradigmas; h) o prequestionamento da matéria ocorreu com a mera oposição dos embargos de declaração.

Foi indeferido o pedido liminar.

Notificada, a autoridade coatora defendeu a legalidade do ato impugnado.

O MPF manifestou-se pela ausência de interesse público primário.

É o relatório. Decido.

II - FUNDAMENTAÇÃO

Compulsando os autos, noto que não houve modificação da situação fática ou jurídica em litígio, nem novas circunstâncias que pudessem operar a alteração da decisão que indeferiu a liminar.

Diante disso, reitero os mesmos fundamentos exarados no seguinte sentido:

(...)

III - DISPOSITIVO

Ante o exposto, DENEGO A SEGURANÇA, nos termos da fundamentação supra.

Como se pode observar, foi denegada a segurança.

Irresignada, a Contribuinte interpôs apelação (e-fls. 7678/7692). Transcrevo pedido da Contribuinte:

30. Diante do exposto, a **SSPAR** pleiteia **seja concedido efeito suspensivo ao recurso de apelação** interposto nos autos do **Mandado de Segurança nº 1018823-92.2018.4.01.3400**, nos termos do artigo 1.012, §3º, inciso I, e §4º, doCPC, para determinar às DD. Autoridades Coatoras que se abstenham de exigir os débitos decorrentes do Processo Administrativo nº 10882.721304/2014-93, determinando-se, assim, **a suspensão da exigibilidade do crédito tributário** nos termos do artigo 151, inciso V, do CTN, até a apreciação do recurso de Apelação, uma vez que presentes a probabilidade do provimento ao recurso e o risco de dano grave ou de difícil reparação.

31. Sucessivamente, caso assim não se entenda, requer-se seja aplicado o princípio da fungibilidade para o fim de receber o presente pedido de concessão de efeito suspensivo como **pedido de tutela de urgência**, uma vez que foi devidamente comprovado os elementos que evidenciam a probabilidade do direito e o risco ao resultado útil do processo, nos termos do art. 300 do CPC, de modo que a exigibilidade do crédito tributário seja suspensa até a apreciação do recurso de Apelação.

Consta a decisão judicial sobre o recurso (e-fls. 7678/7692):

DECISÃO

Trata-se de pedido de concessão de efeito suspensivo à apelação, nos termos do art. 1012 do CPC/2015.

Dispõe o caput do art. 1012 do CPC/2015 que a apelação terá efeito suspensivo. Será, no entanto, recebida apenas no efeito devolutivo quando:

§ 1º Além de outras hipóteses previstas em lei, começa a produzir efeitos imediatamente após a sua publicação a sentença que:

I - homologa divisão ou demarcação de terras;

II - condena a pagar alimentos;

III - extingue sem resolução do mérito ou julga improcedentes os embargos do executado;

IV - julga procedente o pedido de instituição de arbitragem;

V - confirma, concede ou revoga tutela provisória;

VI - decreta a interdição.

Já o § 4º estabelece que: Nas hipóteses do § 1o, a eficácia da sentença poderá ser suspensão pelo relator se o apelante demonstrar a probabilidade de provimento do recurso ou se, sendo relevante a fundamentação, houver risco de dano grave ou de difícil reparação.

Encontrando-se presentes os requisitos, **defiro** o pedido de concessão de efeito suspensivo, nos termos em que requerido.

Obteve a Contribuinte concessão de efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário, enquanto não for efetuado julgamento do mérito da apelação.

Como se pode observar, a decisão não guarda nenhuma repercussão no presente julgamento.

Isso porque a concessão de efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário diz respeito à fase de execução, sob competência originária da unidade preparadora da Receita Federal. Não há óbice para que o processo seja julgado no CARF, cuja cognição não compreende a fase de execução.

Uma vez proferido o direito na presente decisão (dizer se cabe ou não o lançamento de multa isolada por estimativa mensal), os presentes autos serão remetidos à unidade preparadora da Receita Federal, responsável pelo início da fase de execução, e que estará sujeita à determinação judicial vigente relativa ao Mandado de Segurança nº 1018823-92.2018.4.01.3400.

Portanto, passo ao exame do recurso especial da PGFN.

Sobre a admissibilidade, protesta a Contribuinte em contrarrazões que o recurso especial não poderia ser admitido, vez que os paradigmas apresentados não guardariam similitude fático-jurídica com a decisão recorrida.

Não lhe assiste razão.

A questão devolvida é estritamente de direito: dizer se cabe lançamento de multa por estimativa mensal em razão de insuficiência/ausência de recolhimento, quando se efetua lançamento de ofício no qual se imputa a multa proporcional (de ofício, no caso, de 75%).

A decisão recorrida, ao deparar-se com a questão, amparou-se em tese baseada no princípio da consunção, para dizer que a multa isolada por estimativa mensal (50%) não poderia subsistir, porque seria concomitante à multa de ofício (75%). Transcrevo ementa do acórdão recorrido sobre o assunto:

MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DA ESTIMATIVA DO IRPJ E CSLL. ABSORÇÃO PELA MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Tratando-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa de penalidade sobre o mesmo objeto de falta de recolhimento do IRPJ e CSLL anual. A penalidade maior, de ofício, absorve a menor até o montante do seu valor. Incidência do Princípio da Consunção. No caso comprovando-se a absorção total da multa isolada pela multa de ofício aplicada, improcede a aplicação da multa isolada.

Por outro lado, os paradigmas, apreciando exatamente a mesma situação, no qual houve lançamento de multa por estimativa mensal em razão de insuficiência/ausência de recolhimento, quando se efetua lançamento de ofício no qual se imputa a multa proporcional (de ofício, de 75%), entenderam cabível a exigência. Transcrevo ementas:

(Acórdão paradigma n.º 1301-001.893, de 2016)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2011, 2012

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

Não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência, quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas. Inexistente, também, fator temporal limitador de sua aplicação, sendo prevista, inclusive, a sua exigência mesmo na situação em que as bases de cálculo das exações são negativas, sendo descabida, assim, a alegação de que a multa só poderia ser aplicada até a data do encerramento do período de apuração correspondente.

.....
(Acórdão paradigma n.º 9101-00.947, de 2011)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996.

[...].

Porém, este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007, portanto, após os fatos de que tratam os autos.

Vale dizer que no segundo paradigma (n.º 9101-00.947), confirma-se tese no qual a Súmula CARF n.º 105 aplica-se apenas aos fatos geradores anteriores ao ano-calendário de 2007. Ou seja, nos presentes autos, que tratam de anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, não haveria que se falar em concomitância, ou seja, seria cabível o lançamento de multa isolada por estimativa mensal (50%) e do lançamento de multa de ofício (75%) que acompanha o principal do IRPJ e da CSLL.

Protesta a Contribuinte em contrarrazões que não haveria similitude fático-jurídica porque os paradigmas não apreciaram o princípio da consunção, fundamento para considerar concomitantes os lançamentos de multas e afastar a imputação da multa isolada por estimativa mensal. Ora, justamente porque os paradigmas não aplicam o princípio da consunção, que entendem ser possível o lançamento de multa isolada de estimativa mensal e a multa de ofício. O recorrido, diante de um fato A, aplica a consequência jurídica X (que se ampara no princípio da consunção). Os paradigmas, diante do mesmo fato A, aplicam a consequência jurídica Y (as penalidades de multa isolada e de multa de ofício decorrem de obrigações de natureza jurídica-tributária distintas, por isso não haveria que se falar em concomitância).

Resta patente a divergência na interpretação da legislação tributária.

São objetivas as considerações do despacho de exame de admissibilidade:

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *comprovando-se a absorção total da multa isolada pela multa de ofício aplicada, improcede a aplicação da multa isolada*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1301-001.893, de 2016, e 9101-00.947, de 2011) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, *que não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência, quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas (primeiro acórdão paradigma) e que a multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo mensal estimada [...] pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício [...] a partir de janeiro de 2007 (segundo acórdão paradigma).*

Assim, sendo, sobre a admissibilidade, adoto as razões do despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 398/402), com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999 ¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** do recurso especial da PGFN.

Passo ao exame do mérito.

A matéria devolvida consiste em analisar a possibilidade de imputação de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais, quando é lavrado auto de infração com lançamento do valor principal de tributo acompanhado de multa de ofício.

A princípio, vale discorrer sobre o lucro real, um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas **será determinado com base no lucro real**, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de **estimativas mensais**. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

(Lei nº 9.430, de 1996)

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.

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

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.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade, **a multa isolada**, para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007):

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**:

(...)

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. (grifei)

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A sanção tem base legal.

E expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal (IRPJ) ou base de cálculo negativa de CSLL**. Na mesma medida, não estabelece qualquer restrição para o lançamento da **multa isolada** após o encerramento do ano-calendário. Vale esclarecer que, no decorrer do ano-calendário, o lançamento fiscal que caberia seria o incidente sobre o **valor principal** da estimativa mensal. Por sua vez, aqui se fala sobre o lançamento de **multa isolada** incidente sobre o valor principal, no percentual de 50%. E, nesse caso, a legislação não deixa dúvidas sobre materialidade do lançamento.

E a nova redação dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), **afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal**. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Nesse contexto, não há que se falar na aplicação do disposto na Súmula nº 105 do CARF ², que se aplica aos **fatos geradores pretéritos ao ano de 2007**, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada precisamente pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

Portanto, não há reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal. Não há que se falar em concomitância nos lançamentos de multa isolada por estimativa mensal e multa de ofício.

² 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.

Enfim, registre-se que, uma vez encaminhados os presentes autos à unidade preparadora, que a fase de execução acompanhe os desdobramentos das decisões judiciais proferidas em decorrência do Mandado de Segurança nº 1018823-92.2018.4.01.3400.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura