



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.722279/2010-23
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.411 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de outubro de 2023
Recorrente RUMO MALHA SUL S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENS AIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do 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 mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovicz Belisário (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015 - RICARF, em face do Acórdão n.º 1201-001.919, de 18 de outubro de 2017, e integrado pelo Acórdão em Embargos n.º 1201-003.563, de 22 de janeiro de 2020:

Acórdão n.º 1201-001.919

ENCARGOS FINANCEIROS SOBRE EMPRÉSTIMOS EM MOEDA ESTRANGEIRA. DEDUTIBILIDADE.

Enquadram-se no conceito de dedutibilidade as despesas decorrentes de empréstimos em moeda estrangeira legítimos, comprovados e praticados dentro de parâmetros de mercado.

JUROS RECEBIDOS DO EXTERIOR. CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

Os juros recebidos no resgate de títulos da dívida pública emitidos pelo governo da Áustria e de *commercial papers* emitidos por agência do governo da Espanha, países com os quais o Brasil assinou Convenções para evitar a dupla tributação, somente são isentos do imposto de renda no Brasil se for comprovado que os remetentes dos rendimentos são residentes naqueles países.

OPERAÇÃO DE SWAP. PROTEÇÃO CONTRA A VARIAÇÃO CAMBIAL SOBRE EMPRÉSTIMO EM MOEDA ESTRANGEIRA.

Os ganhos apurados em operação de swap contratada para proteção contra a variação cambial incidente sobre empréstimo em moeda estrangeira devem ser tributados, assim como deve ser reconhecida a variação cambial passiva sobre o referido empréstimo. Operações legítimas e destinadas à cobertura de obrigações do sujeito passivo são amparadas pela legislação.

DÉBITOS DE IRPJ E CSLL DECORRENTES DA EXCLUSÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS. INCLUSÃO NO PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941, DE 2009, APÓS A CIÊNCIA DO LANÇAMENTO FISCAL.

Descabe o pedido de retificação do lançamento fiscal para cancelar a exigência dos débitos de IRPJ e CSLL decorrentes da exclusão indevida de créditos de PIS e Cofins não cumulativos, posto que o sujeito passivo, além de concordar com a autuação, incluiu tais débitos somente após a ciência do lançamento fiscal, de sorte que os valores não preenchiam os conceitos de irrevogabilidade e irretratabilidade exigidos pela Lei n. 11.941/2009. Correto, portanto, o lançamento efetuado pela autoridade fiscal, que corresponde a atividade vinculada e obrigatória.

CSLL DIFERIDA. CRÉDITO FISCAL RECUPERÁVEL EM PERÍODOS FUTUROS. LUCRO LÍQUIDO NÃO REDUZIDO NA SUA CONSTITUIÇÃO.

Considerando que o reconhecimento contábil da CSLL diferida, relativa ao crédito fiscal recuperável em períodos futuros mediante compensação de 30% da base de cálculo negativa, não provocou redução do lucro líquido do período, é de se cancelar a exigência correspondente.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO A LEI OU ESTATUTO. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR. INEXISTÊNCIA.

Deve ser afastada a responsabilidade tributária solidária quando não comprovado nos autos que os diretores agiram com excesso de poderes ou infração de lei ou estatuto, bem assim quando não demonstrado qualquer ilícito praticado pela controladora.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DESCABIMENTO. REDUÇÃO PARA O PERCENTUAL DE 75%.

Tendo a autoridade fiscal deixado de apontar de forma objetiva as razões determinantes para imposição da multa de ofício qualificada sobre as operações de swap, é de se reduzir a penalidade para o percentual não qualificado de 75%.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. ABSORÇÃO.

O princípio da consunção ou absorção determina que não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar quando, sobre os mesmos fatos, houver sido aplicada sanção sobre o dever de recolher em definitivo, de forma que esta penalidade absorve aquela até o limite em que suas bases se identificarem. Aplicação da Súmula CARF n. 105 para os períodos até 2006.

MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Com o advento da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário, a partir de 2007.

(...)

Em síntese, as matérias sobre as quais o Colegiado *a quo* se pronunciou foram:

a) Glosa de encargos financeiros considerados não necessários e não usuais à atividade da empresa, sobre empréstimos em moeda estrangeira cujos recursos captados não foram aplicados na atividade operacional da contribuinte, mas integralmente utilizados na aquisição de títulos da dívida pública da Áustria e de *commercial papers* emitidos pelo ICO (subitem 3.1 do Termo de Verificação);

b) Omissão das receitas financeiras produzidas por títulos da dívida pública da Áustria e por *commercial papers* emitidos pelo ICO, pagas pelos Bancos Credit Suisse First Boston (com sede de direção nas Bahamas) e Ing Bank NV (com sede de direção na Holanda), posto que não foram oferecidas à tributação com base em tratado assinado pelo Brasil e pela Áustria (subitem 3.2 do Termo de Verificação);

c) Falta de reconhecimento de receitas financeiras auferidas em operações de swap contratadas para proteção (hedge) contra eventual variação cambial sobre empréstimos em moeda estrangeira (subitem 3.3 do Termo de Verificação);

d) Exclusão indevida, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de valores correspondentes a créditos de PIS e Cofins não cumulativos (subitem 4.1 do Termo de Verificação);

e) Exclusão indevida, na apuração do lucro líquido, de valores correspondentes à CSLL diferida (subitem 4.2 do Termo de Verificação);

f) Multa isolada de 50% sobre estimativas de IRPJ e CSLL não recolhidas (item 5 do Termo de Verificação);

g) Responsabilidade solidária de diversas pessoas, que foi afastada pela decisão de piso.

A Turma negou provimento ao recurso de ofício e deu parcial provimento ao recurso voluntário, nesses termos:

- a) Afastar a autuação e correspondente glosa das despesas financeiras (item 1 do voto), por entender que não houve violação aos preceitos legais para sua dedutibilidade;
- b) Manter a decisão de primeira instância em relação à interpretação das operações com países em que há tratado (item 2 do voto);
- c) Afastar a glosa das despesas relativas ao contrato de empréstimo do ING Bank (item 3 do voto), bem como manter a decisão de primeira instância no que respeita ao afastamento da autuação relativa ao Banco CSFB, que apresentou perda de R\$ 114.724.861,32.
- d) Ratificar o entendimento da decisão recorrida acerca da exclusão indevida de PIS e COFINS (item 4 do voto);
- e) Ratificar o entendimento da decisão recorrida no que tange à CSLL diferida (item 5 do voto), posto que a escrituração a débito de contas de ativo circulante e de realizável a longo prazo, nos anos-calendário de 2007 e 2008, com contrapartida em contas de receita, atende aos preceitos determinados pelo IBRACON e pela CVM (Deliberação CVM n.º 273, de 20 de agosto de 1998) e, conforme apurado pela DRJ, não provocaram redução indevida no lucro real ou na base de cálculo negativa da CSLL nos períodos.
- f) Ratificar o entendimento da decisão recorrida, mantendo a exclusão da responsabilidade solidária dos dirigentes e da controladora da Recorrente (item 6 do voto);
- g) Afastar as multas isoladas lançadas até o ano de 2006, por força de Súmula deste Conselho, mantendo as multas isoladas relativas aos períodos de 2007 em diante (item 7 do voto);
- h) Manter a exigência de juros sobre a multa de ofício.

O Acórdão n.º 1201-003.562 acolheu os Embargos de Declaração com efeitos infringentes, para sanar a omissão demonstrada e, consequentemente, afastar a exigência de IRPJ e CSLL sobre as receitas decorrentes dos títulos da dívida pública da Espanha adquiridos em 29/05/2008.

O Contribuinte, em Recurso Especial, aduziu divergência em relação a: infração (c) e concomitância da multa isolada com a multa de ofício. Entende que a exigência de multa de ofício isolada somente se sustenta nas hipóteses de o rendimento sujeito à sistemática de estimativa mensal ter sido incluído no montante dos rendimentos tributáveis declarados no final do período-base e o IRPJ incidente sobre o mesmo já ter sido pago. Não sendo essa a hipótese, a multa aplicável será apenas a do inciso I do art. 44, da Lei n.º 9.430/96. Assim, “isolada” ou “conjuntamente” com o tributo pago são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, mas não indicam hipóteses autônomas da aplicação da multa, daí não poderem incidir concomitantemente. Indicou como paradigma o Acórdão n.º 1401-001.367, de 2015:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

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. (Súmula CARF nº 105).

O despacho de admissibilidade da Presidente da 1ª Seção de Julgamento admitiu, em parte, o Recurso Especial interposto, no que se refere à matéria: “*concomitância da multa isolada com a multa de ofício*”:

19. No que se refere a essa segunda 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.

20. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *com o advento da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário, a partir de 2007*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1401-001.367, de 2015) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, *ser 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, mesmo a partir de 2007*.

21. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas**.

A Fazenda Nacional, em contrarrazões, sustenta a negativa de provimento do recurso, pois “*configurado o desrespeito do sujeito passivo ao disposto no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96, não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, principalmente em relação a 2007 e anos posteriores*”.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

A divergência reside na possibilidade de concomitância da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL com a multa de ofício por falta de recolhimento dos tributos devidos ao final do ano-calendário.

A decisão recorrida entendeu que, *“com o advento da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário, a partir de 2007”*.

O acórdão paradigma n.º 1401-001.367 consignou ser *“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”*, mesmo a partir de 2007.

Logo, a divergência está caracterizada, motivo pelo qual o Recurso Especial do Contribuinte deve ser conhecido.

MÉRITO

O art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, na redação dada pela Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, prescreve:

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.

A alteração legislativa veiculada pela Lei n.º 11.488/2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício decorrente da opção pelo sujeito passivo da apuração anual do lucro tributável, isso porque consta expressamente "serão aplicadas as seguintes multas".

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução, com se vê no art. 2º da Lei n.º 9.430/96:

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.

1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

A multa pela falta de estimativas, ou seja, a inobservância do dever de antecipar as estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Impõe penalidade a diferente conduta e tem como base de cálculo o valor do pagamento mensal, no percentual de 50%.

A multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste imposto a recolher, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento da sistemática de pagamento por estimativa do IRPJ e CSLL, não tendo relação com o pagamento em si do imposto. Ressalte-se que a penalidade é exigível isoladamente, mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

Por sua vez, a multa pelo lançamento de ofício incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, no percentual de 75%.

Logo, não há falar-se em *bis in idem* ou aplicação do princípio da consunção. Nesse sentido, esta Tuma já se manifestou no acórdão nº 9303-013.682, j. 15 de dezembro de 2022:

Ementa

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

Voto

A conduta reprimida é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou.

Portanto, **rechaça-se a incidência do princípio da consunção por não se aplicar ao caso em comento, onde se está diante de duas normas penais tributárias distintas em**

relação a dois fatos jurídicos que não se imiscuem. Assim, não há que se falar em “penalidade meio” para execução de penalidade fim. (...)

A sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, **que é o lucro real trimestral**, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.

Ora, evidente que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*.

Do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora