



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.724248/2015-84
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1401-003.996 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de novembro de 2019
Recorrentes PDET OFFSHORE S/A
FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010

TRATADOS INTERNACIONAIS E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.
CONTRADIÇÃO.

Não há contradição entre as disposições da Lei nº 9.430/96 e os acordos internacionais para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil, em matéria relativa ao princípio arm's length.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. JUROS PASSIVOS.

Submetem-se ao ajuste previsto na Lei nº 12.249/2010, resultante da conversão da MP 472/2009, os juros pagos ou creditados em 2010 por fonte situada no Brasil a pessoa jurídica vinculada no exterior ou domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado (subcapitalização ou thin capitalization).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2010

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. NÃO CONCOMITÂNCIA.

À luz do princípio da legalidade e tendo em conta a redação atual da Lei 9.430, art. 44, incisos I e II, não cabem mais questionamentos respeitantes à aplicação concomitante das multas de ofício, pelo lançamento do imposto e da contribuição anuais, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, no mérito, ao recurso voluntário. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso com relação à aplicação da multa isolada sobre estimativas. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e

Eduardo Morgado Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Eduardo Morgado Rodrigues, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado).

Relatório

Por bem expor o caso dos autos, transcrevo abaixo o relatório da Delegacia de origem, complementando-o a seguir:

O processo trata de autos de infração (AI) de IRPJ – imposto de renda pessoa jurídica (fls. 2) e, como tributação reflexa, de CSLL – contribuição social sobre o lucro líquido (fls. 13), sob o regime de tributação pelo lucro real anual, com aplicação da multa de 75% prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996, referentes ao ano-calendário 2010.

Conforme se encontra informado no Termo n.º 19 – Verificação Fiscal (TVF, fls. 23), a pessoa jurídica fiscalizada é uma sociedade de propósito específico (SPE) com atuação no ramo de exploração do petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos, para atender à Petrobras – Petróleo Brasileiro S/A, com objeto social assim definido no art. 3.º do estatuto social:

"Artigo 3.º: A Sociedade tem por objeto o estudo, desenvolvimento, design, planejamento, construção, locação a terceiros, instalação, operação e manutenção do sistema de transferência de petróleo representado por um oleoduto que interligará uma plataforma marítima fixa ('PRA 1'), localizada na Bacia de Campos, até Barra do Furado, localizada no Município de Quissamã, Estado do Rio de Janeiro (o 'Oleduto'), bem como dutos necessários à operação da PRA 1, podendo comprar, vender e importar equipamentos e contratar serviços relacionados à implementação deste objeto."

Na época dos fatos, Pdet Investimentos Company Limited e Pdet Holding Company Limited, ambas sediadas nas Ilhas Cayman, eram detentoras do capital da atuada, com 99,999% e 0,001%, respectivamente.

Prosseguindo com a descrição dos fatos, a autoridade fiscal informou que, de modo diverso das plataformas de extração, a PRA-1 apenas recebe e posteriormente bombeia o petróleo oriundo de outras plataformas, substituindo os navios que transportam o produto desde cada plataforma de extração até o continente. Com a PRA-1, o petróleo originário de cinco das principais plataformas de extração da Bacia de Campos (P-52, P-55 e RO-4 do Campo de Roncador; P-51 do Campo de Marlim Sul e P-53 do Campo de Marlim Leste) passa diretamente para ela através de oleodutos. Na concepção inicial do projeto, o petróleo seria bombeado em seguida para o continente através de um oleoduto terrestre, de maior capacidade.

Entretanto, em razão de divergências de interesses entre a Petrobras e o Estado do Rio de Janeiro, além de aspectos ambientais, decidiu-se construir apenas a PRA-1, de onde o petróleo seguiria por navios até o continente, bem como os oleodutos marítimos, que interligam as plataformas de exploração à PRA-1, provendo o esquema com a instalação de monobóias, que constituem "Sistema flutuante para transferência de petróleo produzido por um campo. Consiste de uma boia especial ancorada com 6 a 8 âncoras para receber amarrado um navio petroleiro, tendo um mangote flutuante para a transferência da produção bombeada por uma plataforma. (Dicionário Técnico do Petróleo)."

Acrescentou:

"Em 22 de setembro de 2008, parte do empreendimento, cerca de 88% dos ativos projetados, representados pela PRA-1, entrou em operação. A propriedade da PRA-1 é da Fiscalizada, que, mediante contrato de aluguel, previamente celebrado (também em 02/03/2005), locou o mesmo à PETROBRAS pelo prazo de vinte anos. A principal fonte de receitas da Fiscalizada advém do referido contrato de locação."

Em linhas gerais, essa é a descrição encontrada no TVF sobre a atividade da contribuinte e do sistema integrado pela PRA-1.

As irregularidades motivadoras da exação são as adiante relacionadas, conforme indicadas no auto de infração principal (IRPJ):

"0001 DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. BENS NÃO INSTALADOS, NÃO POSTOS EM SERVIÇO OU SEM CONDIÇÕES DE FUNCIONAMENTO.

Depreciação indedutível relativa a bem que ainda não tenha sido instalado, ou que ainda não tenha sido posto em serviço, ou que ainda não esteja em condições de funcionamento, conforme explicitado no item 4.3, do Termo nº 19 - Verificação Fiscal, de 15/05/2015, que constitui parte integrante do presente auto de infração. (...)

0002 AMORTIZAÇÃO. VALORES NÃO AMORTIZÁVEIS.

Amortização indedutível referente aos juros capitalizados durante a construção de ativo qualificado, relativa a bem que ainda não tenha sido instalado, ou que ainda não tenha sido posto em serviço, ou que ainda não esteja em condições de funcionamento, conforme explicitado no item 4.3, do Termo nº 19 - Verificação Fiscal, de 15/05/2015, que constitui parte integrante do presente auto de infração. (...)

0003 PROVISÕES. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS.

Provisão indedutível (IRRF) por não estar expressamente autorizada pelo Regulamento do Imposto de Renda, conforme explicitado no item 4.4.1, do Termo nº

19 - Verificação Fiscal, de 15/05/2015, que constitui parte integrante do presente auto de infração. (...)

0004 ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS. JUROS PAGOS OU CREDITADOS A PESSOA VINCULADA NO EXTERIOR.

Valor de juros pagos ou creditados a pessoas jurídicas vinculadas no exterior (MITSUBISHI e MARUBENI), em valor superior ao permitido pela legislação, não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme explicitado no item 4.2, do Termo n.º 19 - Verificação Fiscal, de 15/05/2015, que constitui parte integrante do presente auto de infração. (...)

0005 ADIÇÕES - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS. JUROS PAGOS/CREDITADOS A PF/PJ RESIDENTE OU DOMICILIADA EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA.

Valor de juros pagos ou creditados a PJ residente ou domiciliada em país com tributação favorecida (BB FUND) classificados como despesas desnecessárias, nos termos do art. 25, da Lei n.º 12.249/10, conforme explicitado no item 4.2, do Termo n.º 19 - Verificação Fiscal, de 15/05/2015, que constitui parte integrante do presente auto de infração. (...)

0006 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÕES INDEVIDAS.

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, decorrente de provisão indedutível (juros de IRPJ e CSLL), não expressamente autorizada pelo Regulamento do Imposto de Renda, conforme explicitado no item 4.4.2, do Termo n.º 19 - Verificação Fiscal, de 15/05/2015, que constitui parte integrante do presente auto de infração. (...)"

A autoridade lançadora também aplicou a multa de 50%, exigida isoladamente (art. 44, II, "b", da Lei n.º 9.430/1996), por falta de pagamentos mensais de IRPJ e CSLL com suporte em balanços de suspensão ou redução. Os valores mensais constam dos demonstrativos que constituem os anexos 1 e 2 (fls. 61 e 62, respectivamente) do TVF.

Cientificada da exigência em 1º/06/2015 (fls. 1.367), a contribuinte atuada apresentou impugnação no dia 1º do mês seguinte (fls. 1.373).

Assegurou serem os equipamentos de sua propriedade de extremas complexidade técnica e relevância para a exploração petrolífera do País, pressupondo vultosos investimento e tempo para construção e montagem. Em razão dos altos valores envolvidos e do prazo necessário, teria contraído vários empréstimos, todos absolutamente justificáveis.

Segundo a impugnante, os autos de infração não devem prosperar em razão das alegações adiante resumidas (fls. 1.376), verbis:

"(i) em primeiro lugar porque as monoboias, como se demonstrará, nunca foram depreciadas pela impugnante:

(ii) tendo em vista que as monoboias nunca foram incluídas no 'Mapa de Controle Analítico dos Encargos de Depreciação – 2010', utilizado como critério para

cálculo dos juros amortizáveis contidos na conta '1.3.02.31.0097 – Encargos Financeiros Vinculados ao Equipamento', seria também descabida a sua glosa;

(iii) o art. 344, §3º do RIR/99, corroborado pelo Parecer Normativo CST nº 2/80, de forma expressa, prevêem a dedutibilidade do IRRF incidente sobre o rendimento creditado ou pago a terceiros;

(iv) a cláusula 23 do Tratado Brasil-Japão para Evitar a Dupla Tributação (Decreto nº 61.899/67) afasta a norma de sub-capitalização prevista no art. 24 da Lei 12.249/10;

(v) as regras de sub-capitalização previstas nos arts. 24 e 25 da Lei nº 12.249/10, por representarem clara majoração de tributo, devem observar os princípios da anterioridade (IRPJ) e da noventena (CSLL);

(vi) o parágrafo único do art. 4º da lei 11.941/09, neutralizou os efeitos tributários que adviriam dos ajustes contábeis necessários à conformação dos pagamentos realizados no âmbito do REFIS;

(vii) a súmula 105 do CARF, de forma expressa, consigna a impossibilidade de aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício no caso de pagamento a menor de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, especialmente quando já finalizado o ano-calendário objeto da fiscalização." (Os destaques de texto são do original)

No pedido, requereu julgamento pela improcedência da exigência e, "caso se repute necessário", realização de diligência, "em prestígio ao princípio da verdade material", para pronunciamento da autoridade fiscal acerca das "consistentes" alegações apresentadas.

A impugnação foi considerada tempestiva pela autoridade preparadora (fls. 1.560).

Os autos foram devolvidos à unidade de origem por determinação da Resolução 11-1.993/2016 (fls. 1.562), desta Turma, para realização de diligência acerca da dedução das despesas de depreciação das monobóias e da amortização dos juros. Do procedimento, resultou a Informação Fiscal constante de fls. 1.590, levada ao conhecimento da Impugnante, que apresentou pronunciamento sobre as conclusões da Autoridade Fiscal (fls. 1.596).

Quando da decisão da DRJ, essa restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME NA VIA ADMINISTRATIVA.

Questionamentos acerca de inconstitucionalidade de lei não serão conhecidos na via administrativa por tratarem de matéria reservada ao exame do Poder Judiciário.

DEPRECIAÇÃO. GLOSA FISCAL. ERRO NA INFORMAÇÃO PRESTADA PELA CONTRIBUINTE.

Cancela-se glosa fiscal de depreciação de equipamento não posto em funcionamento quando comprovado equívoco da Contribuinte, confirmado mediante diligência, na prestação de informações à Autoridade Fiscal na fase do procedimento investigatório.

PROVISÕES. DEDUÇÃO.

As provisões dedutíveis na determinação do lucro real são apenas as expressamente autorizadas na lei tributária.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. JUROS PASSIVOS.

Submetem-se ao ajuste previsto na Lei n.º 12.249/2010, resultante da conversão da MP 472/2009, os juros pagos ou creditados em 2010 por fonte situada no Brasil a pessoa jurídica vinculada no exterior ou domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado (subcapitalização ou thin capitalization).

MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO MENSAL. CONCOMITÂNCIA.

Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá (i) o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora e (ii) a multa de ofício de 50% sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo, uma vez que os lançamentos matriz e reflexo estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Inconformada com a decisão da Delegacia de Recife, interpôs a Contribuinte o competente recurso alegando em síntese:

I – Possibilidade de dedução do IRRF tendo em vista Parecer Normativo CST n.º2/80.

II - Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real. Exclusões indevidas. Essa alteração no valor dos juros deu-se tão somente para ajustar a contabilidade da Recorrente, de modo que pudessem efetivamente efetuar o “casamento” entre o valor provisionado dos juros e aquele que fora quitado no âmbito do REFIS instituído pela Lei n.º 11.941/09, sobre os quais não pode ser atribuído qualquer efeito tributário que desencadeie a tributação do IRPJ e CSLL, sob pena de afronta direta ao parágrafo único do art. 4º da referida Lei.

III - Adições. Preços de transferências. Juros pagos ou creditados a pessoa Vinculada no exterior e/ou com regime de tributação favorecida

Que desconsiderou a autoridade fiscal o prazo de vigência da norma em comento que se pretende aplicar. Deve-se atentar que a eficácia do dispositivo em questão se dá a partir da publicação da lei, em 14.06.2010, e não da medida provisória, em 16.12.2009, como previsto no art. 139, I, "d", da Lei n.º 12.249/10.

No que concerne a manutenção do lançamento por inaplicabilidade das normas do Tratado Brasil-Japão para Evitar a Dupla Tributação (Decreto n.º 61.899/67), porquanto tratar-se de contrato de mútuo celebrados entre a Recorrente e empresas situadas no Japão, plenamente aplicáveis às determinações do Decreto n.º 61.899/67.

Assim, considerando que as normas de subcapitalização previstas no art. 24 da Lei nº 12.249/10 criam clara discriminação tributária entre os nacionais e as pessoas jurídicas com sede em outros países, é absolutamente inaplicável para casos em que o Brasil possua tratado para evitar a dupla tributação, como ocorre com o Japão.

IV - multa ou juros isolados. Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada - a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício nada mais é que uma duplicação da penalidade, desproporcional ao eventual prejuízo causado à administração pública.

Voto Vencido

Conselheira Letícia Domingues Costa Braga, Relatora.

Os recursos são tempestivos e deles conheço.

I - Recurso de Ofício

Com relação ao Recurso de Ofício verifica-se que o resultado do julgamento foi motivado por diligência realizada por aquela Delegacia, conforme transcrito abaixo:

Portanto, sendo a matéria exclusivamente fática, reproduzo abaixo o voto da DRJ:

Há no TVF a seguinte descrição acerca das infrações relativas a depreciação e amortização:

"Ao longo da ação fiscal, verificamos que o ativo principal da empresa, intrinsecamente vinculado com seu objeto social, corresponde à Plataforma de Rebombeio Autônoma (PRA-1), localizada na Bacia de Campos. Como vimos (subitens 2.2 a 2.4), a PRA-1 é alimentada pelo óleo bruto proveniente de cinco plataformas de exploração, através de dutos, o qual é rebombeado para as duas monobóias (A ou B) ou, alternativamente, para o FSO. Das monobóias, o petróleo é transferido para os navios petroleiros, que dão prosseguimento ao escoamento para as refinarias. A PRA-1, conjuntamente com o FSO e monobóias a ela associados, opera como um terminal de petróleo bruto offshore. Sua operação iniciou-se em 22 de setembro de 2008, quando cerca de 88% do projeto encontrava-se acabado. Como o ativo encontrava-se em construção até aquela data, os juros e demais encargos financeiros, referentes aos empréstimos tomados para esse fim, foram capitalizados (e não apropriados como custo ou despesa), passando a sofrer amortização, sendo denominados 'Juros PRA-1'.

(...)

Sintetizando as apurações, constatamos que:

- o montante de R\$ 1.792.534.548,20, devidamente comprovado por meio das notas fiscais, constitui o valor do equipamento (PRA-1), e que os valores das monobóias (R\$ 196.361.201,28) integraram o referido custo total, como demonstrado pela Fiscalizada na 'Relação das Notas Fiscais - PRA-1' (entregue em resposta a vários

termos fiscais), sendo este último valor compatível com o demonstrativo 'Composição das Monobóias A e B por Notas Fiscais' (resposta ao Termo n.º 18/2015);

- o referido custo histórico do ativo corresponde ao saldo, em 31/12/2010, da conta 1.3.02.31.0040 - Eqto para Renda e esta foi utilizada como a base de cálculo da depreciação, como retrata o 'Mapa de Controle Analítico dos Encargos de Depreciação – 2010', cujos dispêndios mensais estão de acordo com os lançamentos da conta de resultado 3.3.09.90.0001 - Depreciação - Depleção - Amortização;

- de forma paralela, o custo histórico dos juros capitalizados (Juros PRA-1) corresponde ao saldo, em 31/12/2010, da conta 1.3.02.31.0097 - Encargos Financeiros Vinculados ao Equipamento e esta foi utilizada como a base de cálculo da amortização, como retrata o 'Mapa de Controle Analítico dos Encargos de Depreciação – 2010', cujos dispêndios mensais estão de acordo com os lançamentos da conta de resultado 3309900006 - Amortização de Juros Capitalizados (dedutível);

- as monobóias 'A' e 'B' não entraram em operação, conforme indicam os depoimentos da Fiscalizada, bem como o 'Relatório de Investigação e Análise de Acidente – Afundamento da Monobóia n.º da PRA-1' (RIAA)."

Com base nos fatos acima indicados, a autoridade fiscal entendeu que a autuada não observou "o aspecto fiscal, eximindo-se de segregar, para efeito de depreciação e amortização, o valor das partes que não entraram em atividade operacional, violando os ditames dos arts. 305, § 2º, 324 e 325, todos do RIR/99".

Os valores de depreciação relativos às duas monobóias teriam sido deduzidos indevidamente pela autuada na apuração do lucro real, tendo em vista os equipamentos nunca terem operado.

Insurgindo-se contra a exação, a impugnante garantiu não ter depreciado os referidos equipamentos, que foram incluídos na "Relação das Notas Fiscais – PRA-1" por "mero equívoco". A sua escrituração demonstraria o registro das monobóias e seus complementos em conta referente a obras em andamento (1302400001), não passíveis de depreciação.

Alegou:

"O montante executado do projeto, correspondente a 88% do total, equivalente ao valor de R\$ 1.792.534.548,20 (conta 3.3.09.90.0001 - Depreciação - Depleção - Amortização) – que a própria Fiscalização constatou ter lastro em notas fiscais (pg. 25 do Termo 19 – Verificação Fiscal), portanto, não é composto pelas monobóias. Estas, como visto, estão classificadas nos 12% a serem executados, de modo que nunca foram objeto de depreciação."

Afirmou não ter depreciado as monobóias e não tê-las incluído no "Mapa de Controle Analítico dos Encargos de Depreciação – 2010", utilizado como critério para cálculo dos juros amortizáveis contidos na conta "1.3.02.31.0097 – Encargos Financeiros Vinculados ao Equipamento".

Requeru o cancelamento dessa parte da exigência, restabelecendo-se o total depreciável de R\$ 1.792.534.548,20, já que não incluiria o valor de R\$ 176.342.108,91 relativo às monobóias, assim como do montante correspondente à amortização dos juros capitalizados, por decorrência.

No procedimento fiscal de diligência determinado pela Resolução 11-1.993/2016, a Autoridade Fiscal concluiu:

"Os demonstrativos de lançamentos contábeis apresentados pela contribuinte juntamente com a mencionada relação de notas fiscais — em anexo, comprovados pela Escrituração Contábil Digital da fiscalizada (ECD-Sped) transmitida tempestivamente, à época, juntamente com as notas fiscais constantes da relação apresentada, indicam, portanto, que o valor das referidas monobóias estava contabilizado em "Obras em Andamento", tendo sido dali baixados, e não no ativo depreciável da fiscalizada."

Na apreciação sobre as conclusões expostas na Informação Fiscal, a Impugnante destacou a confirmação da sua alegação relativa à inexistência de depreciação das monobóias, o que também comprovaria, por tabela, a ausência de amortização de juros capitalizáveis relativos aos referidos equipamentos.

Pelo visto, confirmou-se mediante diligência a procedência das alegações da Impugnante acerca da depreciação das monobóias e da amortização dos juros, devendo-se excluir da exigência tais itens de autuação.

Nesse sentido, tendo sido devidamente comprovada pela diligência realizada pela DRJ de Recife, que os valores das monobóias não foram amortizados, não há qualquer reparo a ser feito à decisão, devendo essa ser mantida por seus próprios fundamentos.

II– IRRF – Pagamentos ao exterior – provisão – dedutibilidade

Foi autuada a recorrente por ter provisionado e deduzido IRRF incidentes sobre valores pagos ao exterior.

Como se observa da autuação, a fiscalização desconsiderou a dedutibilidade do IRRF conforme exposto abaixo (fls. 30 do TVF):

"(...)Se o mero crédito contábil constituísse-se em fato gerador do IRRF, caberia o lançamento de ofício desse tributo, uma vez que as DCTF's de 2010, apontam apenas a confissão do IRRF incidente sobre a remessa efetiva de juros ao exterior: os únicos seis pagamentos contabilizados na conta passiva 2.1.05.30.0009 – Provisão de IR S/ Juros de Empréstimos (no total de R\$ 3.289.470,49) são também os únicos débitos de IRRF sobre juros (código de receita 0481) confessados em DCTF no ano de 2010 (extrato DCTF e Pgtos. anexados aos autos). As ações tomadas pela Fiscalizada são antagônicas, pois pretende deduzir-se de IRRF, mas não confessa o tributo em DCTF.

Das duas posições excludentes, reafirmamos que a dedução na base de cálculo do IRPJ e CSLL é a postura indevida, por estarmos diante de fato gerador ainda a se constituir.

De acordo com a jurisprudência mais recente, o crédito contábil só se qualifica como fato gerador do IRRF, na hipótese do referido registro na escrita ocorrer previamente ao pagamento, mas desde que os juros possam ser exigíveis por parte do credor, de forma incondicional, o que ocorre em geral após o vencimento da obrigação contratada." (destaque acrescido).

Pelo que se depreende das razões recursais argui-se que deveria ter realizado um encontro de contas entre os valores provisionados e os valores efetivamente pagos, não tem razão a recorrente, isso porque o clamor da contribuinte já foi devidamente atendido pela própria fiscalização.

Verifica-se no próprio TVF que o D. fiscal não desconsidera que o IRRF seria dedutível do IRPJ da autuada mas tão somente que a provisão não pode ser deduzida, e faz o encontro de contas requerido pela recorrente em sua peça recursal apenas tributando no ano fiscalizado os valores provisionados e não pagos, conforme abaixo:

Assim, considerando que o saldo da provisão é diminuído por cada pagamento efetuado ou pelos estornos devidos, e que não houve reversão ao final do período de apuração, a diferença entre os saldos final e inicial do período de apuração anual representa o valor que deveria ser objeto de adição, para fins de apuração do ajuste anual. Como o saldo inicial era de R\$ 3.788.643,17, e o saldo final R\$ 7.754.469,70, o valor indevidamente deduzido em 2010 corresponde a R\$ 3.965.826,53.

Pelo acima exposto, nego provimento ao recurso voluntário com relação à dedutibilidade da provisão do IRRF.

III - - Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real

Argui a Contribuinte que essa alteração no valor dos juros ocorreu tão somente para ajustar a contabilidade da Recorrente, de modo que pudessem efetivamente efetuar o “casamento” entre o valor provisionado dos juros e aquele que fora quitado no âmbito do REFIS instituído pela Lei nº 11.941/09, sobre os quais não pode ser atribuído qualquer efeito tributário que desencadeie a tributação do IRPJ e CSLL, sob pena de afronta direta ao parágrafo único do art. 4º da referida Lei.

Com relação a essa cobrança, novamente não consegue a Contribuinte demonstrar que a dedução foi realizada corretamente e apenas repete as razões de sua impugnação.

Assim, utilizo o art. 57, § 3º do regimento dessa casa para manter a decisão primeva por seus próprios fundamentos conforme abaixo:

Informou a Autoridade fiscal no TVF (item 4.4.2) que as contas "2.1.05.30.0006 – IR Corrente (Provisão)" e "2.1.05.40.0003 CSLL Corrente (Provisão)" estão classificadas no passivo circulante, cujos lançamentos têm contrapartida a débito das contas de resultado "3.8.01.00.0001 - Imposto de Renda s/Resultado do Exerc. Corrente" (aumento de despesa) e de "3.8.01.00.0003 - Contribuição Social Corrente - Lei 7689/88", para abrigar IRPJ e CSLL apurados mensalmente, com base nos balancetes de suspensão/redução.

Teria havido "impropriedade técnica" nos registros das estimativas, contra contas de resultado, quando deveria ter contrapartida no ativo. Apesar disso, a DRE indicaria apuração do resultado sem o cômputo das referidas contas, não afetando o lucro líquido operacional, antes do IRPJ e CSLL, no valor de R\$ 4.824.387,42. Entretanto, identificou-se exclusão indevida dos valores correspondentes às duas contas passivas na apuração do lucro real.

A impugnante apontou suposta contradição no relato fiscal:

"Nesse ponto, contudo, parece se contradizer, data maxima venia, o relato fiscal, na medida em que, a despeito de reconhecer que os ajustes realizados pela Impugnante se deram no âmbito do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/09, no caso específico dos ajustes de provisões de juros para conciliar a contabilidade da Impugnante, deixou de aplicar a norma encartada no parágrafo único do art. 4º da referida lei: (...)"

Afirmou que, considerando-se que a alteração no valor dos juros foi feita para ajustar a sua contabilidade, de modo que pudesse efetivamente haver "casamento" entre o valor provisionado dos juros e o que fora quitado no âmbito do Refis Lei 11.941/2009, não poderia lhe ser atribuído qualquer efeito tributário que provocasse tributação do IRPJ e da CSLL, sob pena de afronta direta ao parágrafo único do art. 4º da referida lei.

Assim dispõe o dispositivo da Lei 11.941/2009 citado pela Impugnante:

"Art. 4o. Aos parcelamentos de que trata esta Lei não se aplica o disposto no §1º do art. 3o da Lei no 9.964, de 10 de abril de 2000, no §2o do art. 14-A da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, e no §10 do art. 1o da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003.

Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei."

O que se constata no procedimento fiscal é a observância dos ditames da Lei 11.941/2009, ao contrário da afirmação da Impugnante. Observe-se a descrição dos fatos dada no TVF:

"De acordo com o Lalur apresentado pela Fiscalizada, e como assinalado na intimação correspondente ao item 2, do Termo n.º 16/2015 (acima reproduzido), a aludida exclusão teve origem em reversão de provisão de juros de IRPJ e CSLL referente a 2008 (na intimação constou 2007) que deixou de ser excluída em 2009, o que só ocorreu em 2010. Contudo, na realidade, não se trata de reversão, porquanto não foi apresentado pela Fiscalizada, nem apurado pela Fiscalização, em sua contabilidade de 2009, nenhum lançamento de reversão (contrapartida de receita) de saldo remanescente de juros de IRPJ e CSLL, que desse suporte à exclusão.

Apuramos o que ocorreu, de fato, em 30 de novembro de 2009: a Fiscalizada deliberou aderir ao parcelamento especial (Refis da Crise), instituído pela Lei n.º 11.941/2009. Ainda que a adesão não tenha se aperfeiçoado, por algum empecilho legal, o fato é que a Fiscalizada promoveu, naquela data, o recolhimento dos saldos ainda pendentes de IRPJ e CSLL, acrescidos de juros de mora. Na modalidade pela qual optou, prevista no art. 1º, § 3º, inciso I, da referida lei, ou seja, quitação integral dos saldos existentes, a Fiscalizada foi favorecida com a redução de 100% do valor das multas, bem como abatimento de 45% do valor dos juros de mora aplicáveis. Em vista disso, foram efetuados os seguintes registros na ECD de 2009:

(...)

Os registros contábeis acima tiveram por escopo promover a reversão das provisões na parcela referente à multa de mora incidente sobre saldo devido de IRPJ e CSLL, uma vez que houve redução legal em 100% de seu valor. Neste caso, justificase a exclusão no montante de R\$ 3.552.340,40 que a Fiscalizada promoveu na apuração da base de cálculo dos tributos no ano-calendário 2009, como verificou-se da DIPJ daquele exercício e da Parte B do Lalur, posto que a reversão implicou a contabilização de conta de receita, que não devia realmente ter impacto no resultado, como prescreve literalmente o art. 4º, § único, da Lei n.º 11.941/2009:

(...)

Já esses lançamentos acima tiveram por finalidade ajustar o saldo das provisões, aumentando o seu valor na parte referente aos juros, uma vez que o valor provisionado era insuficiente para o pagamento do saldo pendente de quitação. Assim, o valor acima de R\$ 696.028,62, que majorou as provisões, somado ao valor de R\$ 2.111.866,36, resultou no montante de juros efetivamente pago (R\$ 2.807.894,98), como abaixo se observa:

(...)

Os registros dos pagamentos acima retratados correspondem a um resumo de uma série de pagamentos efetuados pela Fiscalizada em 30/11/2009, os quais foram devidamente confirmados nos sistema de arrecadação desta RFB (extrato aditado aos autos), e, como já explanamos, na própria contabilidade (cópias dos lançamentos disponibilizadas na resposta ao Termo nº 16/2015). Tivemos o cuidado de verificar, considerando as respectivas datas de vencimento de cada passivo tributário, que, de fato, os montantes principais de todos os pagamentos efetuados na data limite (30/11/2009) tiveram a inclusão dos juros de mora com a redução de 45%, como outorgado pela lei. Não logramos confirmar, nos sistemas internos da RFB, o deferimento da adesão ao Refis, contudo, esta foi a intenção da Fiscalizada, a qual adotou as medidas preparatórias acima retratadas.

A despeito do deferimento ou não, vemos, portanto, que a exclusão efetuada, em 2010, da provisão referente a fato gerador de 2007, cuja constituição se deu em 2008, e cujo pagamento se operou em 2009, não se justifica, uma vez que não se trata de Reversão (contra receita) como o registro da Parte B do Lalur quer fazer transparecer.

Tratou-se apenas da utilização de uma provisão indedutível, à luz do que prescreve os arts. 249, § único, IX; 335 e 339, todos do RIR. Cabe, portanto, desconsiderar a exclusão realizada pela Fiscalizada, em afronta aos mandamentos supra citados, para fins de apuração do ajuste anual e cálculo da multa isolada do IRPJ e CSLL." (Destaque acrescido)

Nesse sentido, pelo acima exposto, nego provimento ao recurso voluntário da contribuinte em relação às exclusões não autorizadas.

IV - Do tratado de bi-tributação Brasil X Japão e o preço de transferência

A fiscalização constatou ausência de ajuste – adição – na apuração do lucro real relativamente a juros sobre empréstimos obtidos de Mitsubishi Corporation e Marubeni Corporation, ambas pessoas jurídicas sediadas no Japão e vinculadas à recorrente conforme definição do art. 23, III, da Lei 9.430/1996. Tributo a parcela excedente ao limite legal.

Com relação à desconsideração da autoridade fiscal o prazo de vigência da norma em comento que se pretende aplicar e que a eficácia do dispositivo em questão se dá a partir da publicação da lei, em 14.06.2010, e não da medida provisória, em 16.12.2009, como previsto no art. 139, I, "d", da Lei nº 12.249/10, maior sorte não assiste à recorrente.

Isso porque em caso de medida provisória, a contagem do prazo de noventa dias começa a partir da instituição da própria MP, e não somente depois de sua conversão em lei. Essa é a posição da corte máxima do País conforme julgados do STF que dizem respeito a matéria AI 533.060 AgR/SC e RE 232.896/PA.

Em relação ao tratado internacional apontado, não assiste razão à contribuinte. Os tratados convivem harmonicamente com as normas de preços de transferência, via art. 9º (CMOCDE). A única questão que pode ser colocada em relação a tratados, que não é o caso, são as hipóteses de pessoas vinculada prevista no art. 23 que não se enquadram na redação do tratado. O desvio das margens predeterminadas, conforme a Lei, que definem o padrão arm's length, já é razão suficiente para aplicação das regras de TP, cumprindo com o requisito do tratado.

Os tratados para evitar a bitributação não definiram, nem limitaram, as metodologias de controle dos preços favorecidos, usualmente, denominadas "preço de transferência". Apenas possibilitaram a tributação dos preços favorecidos nas operações comerciais entre os Estados Contratantes. Em síntese, os Acordos não preveem a utilização de métodos de preço de transferência.

No Estado brasileiro, o controle e a tributação dos preços de transferência se encontram delineados nos artigos 18 a 24 da Lei n.º 9.430/96. Tais dispositivos, à época dos fatos geradores, eram regulamentados pela Instrução Normativa SRF n.º 243/2002, com as alterações promovidas pelas Instruções Normativas SRF 321/2003 e 382/2003. Trata-se de hipóteses fáticas, delimitadas pelo legislador nacional, que presumem a evasão de divisas através de operações com condições especiais entre vinculadas. Com efeito, os artigos 18 a 24 da Lei n.º 9.430/96 não colidem com os suscitados acordos internacionais.

Vale notar que há resposta Solução de Consulta sobre a matéria cuja transcrição se faz por oportuna:

COSIT n.º 6, de 23/11/2001

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ementa: Aplicam-se os ajustes previstos na Lei n.º 9.430, de 27 dezembro de 1996, em matéria de Preços de Transferência. Não há contradição entre o artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE que trata dos preços de transferência nas convenções, e os artigos 18 a 24 da Lei n.º 9.430, de 1996, que inserem e tributam os preços de transferência na legislação fiscal brasileira. Tampouco há contradição entre as disposições da Lei n.º 9.430, de 1996 e os acordos de bitributação firmados pelo Brasil em matéria relativa ao princípio arm's length.

Do exposto não vejo como prosperar a pretensão da recorrente neste ponto na medida em que o tratado contra bitributação em absolutamente nada obsta a aplicação das regras de Preço de Transferência.

Apenas para que não restem dúvidas, a questão do thin capitalization arguida pela recorrente apenas argumenta a anterioridade da Lei e a prevalência do tratado de bi-tributação entre Brasil e Japão. Assim, por toda a argumentação exposta acima, não há como prevalecer a arguição da recorrente, devendo ser mantida a exigência.

V- Tributação Reflexa

Conforme relatado, o processo contém auto de infração do tipo reflexo.

Nesse caso, a decisão relativa ao auto de infração matriz (IRPJ) deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo (CSLL), conforme entendimento

amplamente consolidado na jurisprudência administrativa, uma vez que os lançamentos matriz e reflexo estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

VI - Consunção

A questão da multa em razão de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais não está pacificada neste CARF. Dos inúmeros julgados a respeito do tema extraem-se, pelo menos, três correntes de entendimento.

Utilizo voto da Conselheira Lívia, ex-componente desse turma que muito bem fundamenta a tese:

Em um extremo está a corrente que defende que, mesmo após a Lei 11.488/2007, uma vez encerrado o ano-calendário não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual. Por outro lado, há os que entendem que a imposição da multa independe do resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida.

Em uma posição intermediária está a corrente adotada pelo presente voto, há muito sustentada pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que fora integrante desta Turma.

Segundo este entendimento, a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor; não obstante, pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na exata medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo, já que esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

É a máxima do direito punitivo que, para uma mesma conduta deve-se aplicar uma só punição.

A título ilustrativo reproduzo trecho do acórdão 1201-00.235, de 7 de abril de 2010, da lavra do ilustre Conselheiro:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de se valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão

do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

O valor tributável é o mesmo. Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Conforme o demonstrativo de fls. 2, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 14.003.354,40. A multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida é de R\$ 8.306.538,17 e a multa aplicada é de R\$ 10.502.515,80 sendo que a multa aplicada absorve em totalidade a multa isolada.

Faz toda a diferença considerar que estamos tratando de direito sancionatório e, nesta seara, não se pode admitir que se trate como independentes penas aplicadas sobre uma infração conteúdo (provisório) e sobre uma infração continente (e efetiva).

Em outros termos: não há dúvida de que estamos tratando de multas relacionadas a um mesmo fato gerador de tributo (isto é, IRPJ/CSLL devidos em 31 de dezembro do ano-calendário), de maneira que, mesmo que se queira dizer que não se trata da mesma infração (conduta), impõe-se considerar que o bem jurídico maior é o tributo efetivamente devido, do que é conteúdo provisório ou iter preparatório o bem jurídico representado pelo dever de adiantar estimativas de "algo" (e não "algo efetivo"). Desse modo, se por um lado é preciso dar sentido à norma que prevê a aplicação da multa pelo não recolhimento de estimativas mesmo em caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa (redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007), por outro mantém-se a premissa de que não se pode penalizar mais a infração-conteúdo que a infração-continente.

Assim, no caso em questão, entendo que as multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

VII - CONCLUSÃO

Pelo acima exposto, conduzo meu voto para negar provimento ao recurso de ofício, e dar provimento parcial ao recurso voluntário tão-somente para considerar a consunção da multa de ofício com a multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga

Fl. 17 do Acórdão n.º 1401-003.996 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 12448.724248/2015-84

Voto Vencedor

Claudio de Andrade Camerano - Redator Designado.

De se destacar que o presente **voto vencedor** refere-se apenas à manutenção da aplicação da **multa isolada**. Neste item, por maioria de votos (voto de qualidade), foi negado provimento ao Recurso Voluntário.

Assim, de se acatar o que foi decidido pela Relatora e ratificado por esta Turma Ordinária, relativamente às demais questões trazidas no Recurso, com exceção da aplicação da multa isolada, objeto deste voto vencedor.

Da aplicação da Multa isolada

A instância de piso já tratou de maneira correta e rica em detalhes acerca da possibilidade legal de aplicação das multas de ofício e isolada. Também mostrou que não houve qualquer erro na base de cálculo dos meses, então aventado na Impugnação.

De fato, conforme já dito pela DRJ, havia uma certa controvérsia sobre a aplicabilidade, ou não, da multa sobre as estimativas de IRPJ e da CSLL não pagas, instaurada na redação hoje decaída do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sendo que atualmente há um novo cenário normativo.

É que o legislador fez publicar a Lei nº 11.488/2007, e deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, como acima transcrito, reforçando a aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas, mesmo quando o contribuinte tivesse apurado prejuízo fiscal, sem qualquer exceção.

Efetivamente, com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ficou difícil sustentar a tese da inaplicabilidade da multa isolada de ofício, pois o legislador, à luz da controvérsia que já existia, impôs novamente tal ônus, sem qualquer exceção. E, observe-se, as infrações aqui em comento vieram à luz na nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, trazida pela Lei nº 11.488/2007.

Oportuno acrescentar ao presente voto, uma parcial transcrição de recente acórdão da **CSRF**, o Acórdão da CSRF nº 9101-003.832 - 1ª Turma, proferido em 02 de outubro de **2018**, processo nº 10935.721604/2011-67, pelo Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Presidente da 1ª Seção de Julgamento deste Colegiado:

A multa isolada objeto de controvérsia nos presentes autos, devida por ausência de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, era prevista da seguinte forma até o advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídicas 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;

(...)"

Com as alterações introduzidas pela Lei n.º 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei n.º 9.430/1996:

"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;(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

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.

(...)"

Observem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição", passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser recolhido na forma prevista no art. 2º da mesma lei; e (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no **caput** do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do § 1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei n.º 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a já Súmula CARF n.º 105:

"Súmula CARF n.º 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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."

Com o advento da MP n.º 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei n.º 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúvida interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Reitero meu posicionamento, já externado em outros julgamentos, de não considerar razoável a ilação de que possa ter sido casual a expressa menção, pela Súmula CARF n.º 105, do dispositivo que tipificou a multa isolada ali mencionada. A Súmula foi editada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014, muitos anos após as mudanças redacionais introduzidas pela Lei n.º 11.488/2007. Caso a egrégia Turma quisesse se referir indiscriminadamente a qualquer multa isolada, anterior ou posterior à alteração da redação do art. 44, o teria feito simplesmente deixando de mencionar o art. 44, § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996. Ao citar expressamente o dispositivo, a Súmula deixa claro que a cobrança concomitante a que se opõe é aquela que envolve a multa isolada fundamentada na antiga redação do art. 44, antes das alterações promovidas pela Lei n.º 11.844/2007.

Neste mesmo sentido já se manifestou esta 1ª Turma da CSRF, no recente Acórdão n.º 9101003.597, cujo voto condutor trouxe:

"Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, passou a incidir sobre o **valor** do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei n.º 8.981/95. A alteração legislativa decorreu do claro propósito de contornar a jurisprudência dominante, ao trazer ao mundo jurídico que a multa isolada não mais incidirá sobre um tributo antecipado, como o próprio caput do artigo 44 sugeria, em sua redação original, ao estabelecer que, "**nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição**". Com a Lei n.º 11.488/2007, a multa isolada é aplicada sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento integral da estimativa que compõe o esperado fluxo de caixa da União, embora não mais incidente sobre a totalidade ou diferença da antecipação de tributo não recolhida, mas incidente sobre o **valor** do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao final do ano-calendário, caso lhe falte o devido suporte em balanço de suspensão ou redução.

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida **isoladamente** do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de declaração e declaração inexata; para o inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, bis in idem." (destaques no original)

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007, quando teve início a vigência da MP nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.844/2007.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano