



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13770.720293/2017-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1102-001.350 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2024
Recorrente GSM INDUSTRIA COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
(TRACOMAL NORTE GRANITOS LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2016

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - CABIMENTO.

Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá: I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Presidente substituto e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida (suplente convocado(a)), Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Andre Severo Chaves e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente substituto). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva, substituído pelo conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 58/65) em que a Recorrente insurge-se contra decisão no Acórdão da DRJ que considerou procedente o lançamento de ofício que

formaliza a exigência de multa isolada decorrente de estimativas de IRPJ declaradas em DCTF mas não pagas. Assim dispôs em relatório a decisão recorrida:

Trata-se de Auto de Infração (fls. 36), cientificado ao autuado em 06/07/2017 (fls. 37), que formaliza a exigência de multa isolada decorrente de estimativas de IRPJ declaradas em DCTF mas não pagas. O valor total da multa lançada perfaz o montante de R\$ 550.323,29.

A fundamentação do lançamento foi assim exposta:

Descrição dos Fatos: A pessoa jurídica sujeita à tributação na forma do lucro real e que optou pela apuração anual do IRPJ fica obrigada ao pagamento mensal do valor do imposto e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), calculados por estimativa, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir a respectiva apuração, conforme disposto nos arts. 2º, 6º e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. A falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL sobre a base de cálculo estimada mensal enseja a aplicação de multa, exigida isoladamente, correspondente a 50% (cinquenta por cento) sobre o valor que deixou de ser pago ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

Enquadramento Legal: Art. 2º e Art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Em 17/07/2017 (fls. 2), foi apresentada a Impugnação de fls. 4 a 17, acompanhada dos documentos de fls. 18 a 35, alegando, em resumo, que:

1 - DA TEMPESTIVIDADE E CABIMENTO DO RECURSO

2 - DOS FATOS E FUNDAMENTOS

2.1 - DA AUTUAÇÃO

2.2 DO RETROSPECTIVO FÁTICO

A empresa realmente não efetivou o pagamento dos impostos declarados em DCTF uma vez que não possui recursos aptos a realizar referido pagamento. Face ao cenário econômico de crise no País

3) DO DIREITO

A penalidade imposta foi introduzida pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 foi editada a MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, que promove a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 no tocante a multa isolada

No âmbito e influxo do lançamento por homologação, que é a modalidade que hoje impera na determinação e recolhimento de tributos, cumpre ao Fisco apenas verificar a existência de recolhimento a menor, ou a falta de recolhimento, ser-lhe-ia permitido efetuar a cobrança do tributo não recolhido, ou recolhido a menor, com o acréscimo da multa de ofício? Ou seja, no regime de lançamento por homologação (art. 150 do CTN), poderia ser aplicada a multa prevista para os casos de lançamentos de ofício, efetuados com fundamento no art. 149 do CTN?

A resposta a tal indagação, sem dúvida alguma, deve ser pela negativa. As multas de ofício, de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com todas as suas posteriores alterações, são de natureza penal.

as multas de ofício são intrínseca e essencialmente punitivas, por isso que somente podem ser aplicadas, segundo previsto no citado dispositivo legal, nos casos de falta de pagamento de tributo, falta de declaração de tributo devido, ou de declaração inexata

Contudo, tais multas só podem ser aplicadas quando há lugar para lançamento de ofício, em sentido estrito, não sendo por outra razão que elas têm o nomen iuris de multas de ofício. Agora, se todas as informações, dados e valores do histórico fiscal do contribuinte são por este fornecidos ao Fisco, tanto em termos quantitativos, quanto qualitativos, ele não pode ser penalizado com esse tipo de multa.

se o contribuinte revela, espontaneamente, sua situação fiscal ao Fisco, através do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, ou de deveres instrumentais, ele não deve ser submetido ao pesado ônus financeiro da multa punitiva, ainda que caiba, por uma ou outra circunstância, o lançamento ex officio.

se a obrigação tributária é declarada a competente autoridade fiscal, sem qualquer omissão, e se esta, com base nessa declaração, tem condições de apurar eventual diferença de tributo a pagar, ou, até mesmo, a falta de recolhimento de seu montante integral, incabível é a imposição de multas de caráter penal.

a jurisprudência administrativa na área federal, hoje mais arguta e imparcial do que a jurisprudência do próprio Poder Judiciário em matéria tributária, vem rejeitando a imposição da multa de ofício.

Seria contrário - permitam-nos invocá-los eu também - aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade penalizar-se com multa de 50% ou de 100% do valor do tributo não recolhido, ou insuficientemente recolhido, o contribuinte que, cumprindo obrigação tributária acessória, vale dizer, desincumbindo-se de seus deveres instrumentais para com a administração tributária, forneceu-lhe todas as informações necessárias à determinação e valoração qualitativa e quantitativa dos fatos imponíveis dos quais resultou o crédito tributário cobrado.

Precisamos ainda considerar que se no ano de 2015 a empresa teve lucro, no ano de 2016 a empresa teve prejuízo, logo embora no período de calcular as estimativas existiu o imposto, no momento do ajuste houve prejuízo fiscal.

As sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a uma mesma conduta ilícita.

A punição prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo não recolhimento do tributo é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo. Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.

Na verdade, a leitura isolada dos enunciados do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96 tem levado a interpretação de que a multa isolada aplica-se em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa.

Mas, a pretexto de concretizá-lo, não se pode menosprezar o sentido mínimo do texto legal.

Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador - totalidade ou diferença de tributo - a multa isolada só é possível de ser aplicada quando evidenciada a existência de tributo devido.

é expressiva a jurisprudência administrativa, tendo inclusive a Câmara Superior de Recursos Fiscais se pronunciado reiteradas vezes no sentido da necessidade de se estabelecer a correlação da penalidade isolada com o tributo devido ao final do ano

calendário, como se depreende do Acórdão n.º CSRF/01 -05.201, de 14 de março de 2005

As considerações supra nos levam a concluir que a redação anterior do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 relativas à imposição de penalidade isolada deve ser interpretado no sentido de o valor a ser exigido pelo Fisco dever levar em consideração o balanço final em que se apura o imposto sobre a renda devido. A melhor exegese dessa norma, é no sentido da inaplicabilidade dessa penalidade na hipótese de ter sido apurado prejuízo no encerramento do ano-calendário eis que tratando-se de penalidades, além da obediência genérica ao princípio da legalidade,

devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa.

Considerando que os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa, anexamos os balanços e balancetes referentes ao ano de 2016 aonde resta comprovado que não houve lucro neste ano calendário.

É o relatório.

O Acórdão da DRJ (n. 108-030.107 – 20ª TURMA/DRJ08, e-fls. 41 e ss) considerou procedente o lançamento de ofício. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 01/03/2016, 01/04/2016, 01/05/2016

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - CABIMENTO.

Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá: I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

O contribuinte foi cientificado em 25/10/2022 (e-fl. 55) da decisão de primeira instância e apresentou Recurso Voluntário em 23/11/2022 (e-fl. 57 e ss) em que repete os argumentos da impugnação.

Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O Recurso é tempestivo. Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Trata-se de lançamento de multa isolada, devendo haver a devida aplicação do previsto no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que prescreve que verificada a falta de

pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente.

O contribuinte apresentou recurso Voluntário em que repete os argumentos da impugnação. Por concordar com os fundamentos legais, adotamos os termos da Decisão Recorrida abaixo reproduzidos:

ADMISSIBILIDADE

A impugnação é tempestiva, firmada por procurador da autuada, estando dotada dos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dela tomo conhecimento.

MÉRITO

EXIGIBILIDADE DA MULTA

A despeito dos argumentos jurídicos apresentados pelo impugnante, entendo que há um equívoco de sua parte ao considerar que estaria havendo um lançamento de ofício de multa vinculada a tributo devido na apuração anual correspondente, ou mesmo de lançamento de ofício do próprio tributo já declarado, com a correspondente multa vinculada, fazendo referência ao lançamento por homologação, à inaplicabilidade do lançamento de ofício e da correspondente penalidade para estes casos. Definitivamente não é o caso! Como veremos a seguir, estamos diante de mero lançamento de multa isolada, devendo haver a devida distinção das penalidades constantes dos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que 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, infrações estas que ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. Também será visto que a exigibilidade da multa isolada ora imputada não ocorre somente quando evidenciada a existência de tributo devido, havendo expressa previsão legal para que incida ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL no correspondente período.

Pois bem, para fundamentar a exigibilidade da multa em comento, 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)

[...]

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 dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, **observado o disposto** nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da **Lei no 8.981**, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo **deverá apurar** o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

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.

No lucro real, a regra é que os períodos de apuração sejam trimestrais, mas pode-se optar pelo regime de apuração anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual. E, neste caso, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de estimativas mensais.

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade do 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 para o seu descumprimento. No caso, a prevista no inc. II do 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:

1 - 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.

Resta clara a penalidade cabível, caso descumprido o pagamento da estimativa mensal: multa isolada sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, apurado a cada mês do ano-calendário. Inclusive, a sanção é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

A nova redação, 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.

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 aplicase 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.

Não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

Quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, 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, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Quanto ao momento da formalização do lançamento, inexistente norma jurídica que exonere o contribuinte, após o término do ano-calendário, da multa isolada sobre estimativas não pagas.

A matéria em discussão é multa, gênero, isolada, espécie, a ser lançada de ofício e cujo prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I do CTN. Pode sim, portanto, ser efetuado lançamento após o ano-calendário, naturalmente dentro do período não atingido pela decadência.

Entender o contrário consumiria situação de exceção, e um prêmio para as pessoas jurídicas que descumprissem deliberadamente a lei tributária. Por qual razão a pessoa jurídica que descumpra conduta prevista em lei deve receber tratamento diferente (e vantajoso) daquela que cumpriu com suas obrigações, apurou mensalmente a estimativa mensal a pagar e efetuou os recolhimentos? Como acolher conduta de contribuinte que ignorou a legislação tributária vigente, e se considerou apto a receber um tratamento especial, diferente das demais pessoas jurídicas que cumpriram com suas obrigações?

Para reforçar o entendimento até então exposto, destaco jurisprudências da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. PRAZO. A sanção imposta pelo descumprimento da apuração e pagamento da estimativa mensal do lucro real anual é a aplicação de multa isolada incidente sobre percentual do imposto que deveria ter sido antecipado. O lançamento, sendo de ofício, submete-se a limitador temporal estabelecido por regra decadencial do art. 173, inciso I do CTN, não havendo óbice que se seja efetuado após encerramento do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-002.432 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (Acórdão nº 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão nº 9101-002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

MULTA ISOLADA. A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional. Nesse contexto, é possível a cobrança da multa isolada ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-003.224 - Sessão de 9 de novembro de 2017).

IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018).

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA PROPORCIONAL. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE. A multa isolada pune o sujeito passivo que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balancete de suspensão, conduta distinta daquela punível com a multa de ofício proporcional. Assim, é possível sua exigência concomitante com a multa proporcional e ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário (Acórdão nº 9101-004.317 - CSRF /1ª Turma - Sessão de 7 de agosto de 2019)

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE, PARA FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. O disposto na Súmula nº 105 do CARF, que diz que

a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua nova redação, 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 estimativas mensais, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. (Acórdão nº 9303-010.833 - CSRF/ 3ª Turma - Sessão de 14 de outubro de 2020)

**MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.
LANÇAMENTO**

APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE BASE NEGATIVA.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar base negativa no ajuste anual. (Acórdão nº 9101-005.362 - CSRF/1ª Turma - Sessão de 9 de março de 2021)

Recentemente foi editada a Súmula CARF nº 178, que reforça a possibilidade de aplicação da citada multa isolada mesmo diante da inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário:

SÚMULA nº 178

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Inclusive, trata-se de entendimento vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, publicada no DOU de 11/11/2021.

O procedimento adotado pela autoridade fiscal também está em consonância com o posicionamento da Administração Tributária manifestado por meio do art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1515, de 2014, vigente ao tempo dos fatos geradores, e do art. 53 da atual Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, cujas redações são as seguintes:

IN RFB nº 1515, de 2014:

Art. 17. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

- a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente;

- 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 contados do vencimento da quota única do imposto.

IN RFB nº 1700, de 2017:

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

- a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

- o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Quanto aos argumentos de inconstitucionalidade, desrespeito aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, cumpre-nos aferir o que dispõe o art. 26-A do Decreto 70.235/1972, incluído pelo art. 25 da Lei 11.941/2009:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade."

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II - que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Por sua vez, a Portaria RFB de nº 10.875/07 determina em seu art. 18:

Art. 18. É vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor, ressalvados os casos em que:

I - tenha sido declarada a inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a sua execução;

II - haja decisão judicial, proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, por ilegalidade ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República ou, nos termos do art. 4º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Desta feita, diante da restrição imposta pelo art. 26-A do Decreto 70.235/1972 e inexistindo qualquer exceção nele prevista, considerando o quanto exposto no art. 18 e incisos I e II da Portaria RFB de nº 10.875/07 e não havendo manifestação do Presidente da República, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou do Procurador-

Geral da Fazenda Nacional que nos imponha entendimento diverso, não é possível no contencioso administrativo acolher teses de contrariedade à Constituição e aos seus princípios como fundamento para não observar a norma legal correspondente.

Assim, não se pode deixar de dar cumprimento ao art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, a base legal do lançamento.

Por fim, em relação às jurisprudências administrativas e judiciais invocadas pela autuada, pertinente advertir que tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Assim, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios específicos.

Neste sentido, o inciso II do art. 100 do CTN determina que:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, **a que a lei atribua eficácia normativa;** (destacamos)

A este respeito, veja-se o Parecer Normativo COSIT nº 23, de 06/09/2013 (DOU de 09/09/2013):

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

DECISÕES DO CARF RELATIVAS A CLASSIFICAÇÃO FISCAL OU OUTRAS MATÉRIAS TRIBUTÁRIAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO NORMA COMPLEMENTAR

Ementa: Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, art. 100, incisos I e II; Lei nº 9.430/1996, art. 48 a 50; Lei nº 4.502/1964, art. 76, inciso II, alínea "a"; Decreto nº 70.235/1972, art. 46 a 53; Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203/2012, art. 1º, inciso III, e art. 82, inciso III. (destaques acrescidos)

Deste modo, as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis no julgamento em DRJ, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, incluído pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

Em relação às decisões judiciais, cabe ressaltar que os entendimentos manifestados pelos Tribunais em regra não vinculam o julgamento administrativo, já que também não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional. Deveras, a obrigatoriedade de que a decisão administrativa reproduza os entendimentos expressos nos julgados dos Tribunais Superiores, para além dos casos concretos a que se refiram tais julgamentos, verifica-se somente quanto às súmulas vinculantes de que trata a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, às decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (artigo 102, § 2º, da CF/1988), bem como nos casos previstos no art. 19 e 19A da Lei nº 10.522, 19 de

julho de 2002, retrocitados, conforme disciplinados pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de janeiro de 2014

No presente caso não se verifica nenhuma das situações acima referidas e, portanto, as decisões judiciais e administrativas colacionadas pela impugnante não têm o condão de afastar a aplicação da legislação em vigor.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, VOTO por julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente a multa aplicada.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa