



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13888.722855/2014-11
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.599 – 1ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2018
Matéria MULTA ISOLADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado WAL VIAGENS E TURISMO S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2011

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução levantados em conformidade com a lei, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Régio - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rafael Vidal de Araújo, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Régio (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial da Fazenda Nacional, em face do acórdão nº 1401001.676, assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011

GLOSA DE DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

O procedimento de análise de despesas deduzidas é bastante conhecido. A Fiscalização intima o contribuinte para comprovar que suas despesas estão suportadas em documentos hábeis. Não o sendo feito, elas são glosadas, tendo o contribuinte o direito de comprová-las ao longo do processo administrativo fiscal gerado mediante apresentação de Impugnação. Como a Recorrente não o fez em nenhum momento, apenas desviando a atenção para alegações de direito, deve ser mantida a glosas das despesas.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. CANCELAMENTO DA MULTA ISOLADA.

Ainda que com algumas divergências, tem se consolidado nesta turma a interpretação da Súmula nº 105 do CARF, apresentada a esta turma pelo Conselheiro Guilherme Mendes, no sentido de que não pode haver concomitância entre as multas isoladas e de ofício. "Concomitância", no entanto, significa que a multa isolada não pode ser maior do que a multa de ofício após a sua multiplicação por 2/3. Em outras palavras, a multa isolada é cancelada desde que sua base de cálculo seja igual ou menor à base de cálculo da multa de ofício. Como neste caso concreto, após multiplicadas as multas de ofício por 2/3, os valores são idênticos aos das multas isoladas, exceto por uma diferença de R\$ 0,01 no caso da CSLL, devem ser canceladas ambas as multas isoladas."

De acordo com o voto condutor do aresto recorrido, a partir da vigência da Lei nº 11.488/2007, quando o valor total da multa isolada superar o valor da multa de ofício multiplicado por 2/3, deve-se cancelar a multa de ofício e manter a isolada, ou seja, deve-se sempre absorver a multa de menor valor para evitar a concomitância, como um desdobramento da Súmula CARF nº 105, pois, desse modo, evita-se o problema de se afastar a multa isolada e manter a multa de ofício quando o valor daquela é maior que o valor dessa.

Despacho de encaminhamento à PGFN no dia 15/08/2016, à efl. 797. Recurso Especial da Fazenda Nacional interposto no dia 19/09/2016, à efl. 19/09/2016, à efl. 818. Nessa oportunidade, alegou-se divergência em relação ao entendimento que prevaleceu nos acórdãos nº 1101-001.057 e 1802-001.592. No mérito, aduziu-se o seguinte:

1) a recorrida deve pagar a multa disposta no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, porquanto não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência;

2) a teor do referido dispositivo legal, a multa isolada é devida em função do não pagamento das estimativas, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa;

3) no caso, não há dúvida de que o recorrido optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que o recorrido descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente as estimativas e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução;

4) a Turma *a quo* manifestou que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser cobrada juntamente com a multa de lançamento de ofício porque não cabem duas penalidades sobre a mesma infração;

5) a aplicação da multa de ofício, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo (falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata). Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no artigo 44, inciso II, alínea b, da mesma lei foi aplicada em razão do descumprimento, pelo recorrido, do modo de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96);

6) Com efeito, as infrações apenadas pela chamada multa de ofício e pela multa isolada são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa;

7) a sistemática de recolhimento por estimativa se justifica diante da necessidade que arrecadação, por parte da União, precisamente para fazer face às despesas em que incorre também nesse período. Caso não houvesse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso a receitas decorrentes da arrecadação do IRPJ e da CSLL ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do Ajuste Anual;

8) a multa de ofício somente será devida caso exista tributo a pagar por ocasião do Ajuste Anual. Por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do ano-calendário, não reste tributo a recolher, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento da sistemática de pagamento por estimativa do IRPJ e da CSLL, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do tributo.

Intimação para a apresentação de contrarrazões à efl. 834.

Edital eletrônico de 02/11/2016, fixando prazo para a apresentação de contrarrazões, à efl. 837. Prazo transcorrido *in albis*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

Na interposição do presente Recurso Especial, reuniram-se os requisitos de admissibilidade. Adotando os fundamentos do Despacho às efls. 820/830, conheço do apelo a esta instância.

Conforme descrevem os autos de infração de IRPJ e CSLL, o recorrido não comprovou despesas que havia contabilizado, reduzindo o lucro líquido do ano-calendário de 2011. Essa glosa também foi considerada nos balanços de suspensão e redução dos meses do mesmo ano-calendário, refletindo-se na apuração de estimativas inferiores àquelas verdadeiramente devidas. Como consequência dessa redução, a Fiscalização aplicou a multa isolada, calculada sobre as diferenças de estimativas de IRPJ e CSLL não recolhidas.

De início, é preciso assinalar que o pagamento do imposto por estimativa, instituído pela Lei nº 9.430/1996, é uma alternativa à apuração trimestral, prevista na mesma lei. Feita a opção pelo recolhimento do tributo por estimativa, o Estado aguarda a entrada desses recursos. O contribuinte, por outro lado, pode ser autuado com a imposição de uma multa isolada, caso deixe de efetuar o recolhimento integral das estimativas.

Entretanto, para o julgamento da questão aqui articulada, mostra-se indispensável retornar à redação original da Lei nº 9.430/1996 para confronto com o texto atual, daí entrecortando com a jurisprudência antiga até a exegese que ressaia da disposição normativa hoje em vigor.

Repare-se a redação **original** do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

"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;

[...]

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

[...]

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; "

Uma posição majoritária defendia que tal disposição prescritiva era compatível com a interpretação de que, sendo o recolhimento por estimativas antecipação do tributo apurado na declaração de ajustes, não poderia ser aplicada a multa isolada em exame depois de encerrado o período-base de apuração, porque, desde então, já teria ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL, sendo conhecido o tributo definitivo a ser recolhido.

Para essa corrente, o disposto no inciso IV, § 1º, do artigo 44, da Lei 9.430/1996 tinha como propósito obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao

recolhimento mensal de antecipações de um provável IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário, a denotar o inerente dever de antecipar o cumprimento de uma obrigação futura. De acordo com essa linha, a partir do encerramento do ano-calendário, desaparecia o dever de efetuar a antecipação e, com isso, a penalidade perdia sua razão de ser, pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado.

A posição doutrinária e jurisprudencial então prevalecente desprezava que o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelecia, em sua redação original, que a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas também deveria ser aplicada, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL. Isso, por si só, já revelava que a multa isolada em apreço poderia ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não dependia do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

Acontece que, em 2007, foi editada a Lei nº 11.488 (MP nº 351/2007), que alterou o texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que passou a ter a seguinte redação:

“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 nº 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.”

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 nº 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 nº 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 nº 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 regularmente levantado.

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 regular, 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 devidas.

Vale dizer, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, *bis in idem*.

Se o contribuinte opta pela apuração anual, o que implica submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa, não poderá alegar que, sem o amparo de um regular balanço de suspensão ou redução, não estará sujeito à multa isolada após o encerramento do ano-calendário, tendo em conta que dessa proposição resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas ou mesmo sobre bases de cálculo efetivas apuradas trimestralmente, colocando em risco o fluxo de caixa da União, que é dependente tanto da efetivação da antecipação de tributos como da efetivação de recolhimentos definitivos de tributos federais.

No caso concreto, as estimativas apuradas em balanço de redução foram calculadas sob a influência de despesas não comprovadas que estavam refletidas naqueles balanços, reduzindo a base de cálculo das anteditas estimativas. Essas despesas não comprovadas não deveriam ter sido computadas no cálculo dos resultados mensais apurados em cada balanço de redução. Considerando que as despesas não comprovadas são substancialmente extrínsecas a balanços de redução levantados de acordo com as regras jurídicas de determinação das bases de cálculo das estimativas, as diferenças correspondentes às parcelas das estimativas indevidamente reduzidas (portanto, indevidamente não recolhidas), não estando lastreadas em balanço de suspensão ou redução juridicamente válido, atraem a incidência da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, nos termos do artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, como bem elucida o artigo 15, § 1º, da IN SRF nº 93/1997,

Processo nº 13888.722855/2014-11
Acórdão n.º **9101-003.599**

CSRF-T1
Fl. 904

Em face do exposto e à luz dos argumentos aqui arrolados, deve-se conhecer do Recurso Especial fazendário para, no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa.