



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15540.720419/2011-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.414 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de setembro de 2019
Recorrente DIDICO COMÉRCIO CONSULTORIA E ASSESSORIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. SÚMULA CARF Nº 105. NÃO APLICABILIDADE.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Demetrius Nichele Macei, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Viviane Vidal Wagner.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de Auto de Infração de IRPJ quanto ao ano calendário de 2007, com imposição de multa de 75%, além da exigência de multa isolada quanto às estimativas de IRPJ nos meses de março, abril, maio, agosto e setembro de 2007 (fls. 4).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro manteve o lançamento (81):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL. RECOLHIMENTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Para efeito de determinação do saldo do imposto anual a pagar, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor da estimativa mensal efetivamente recolhida aos cofres públicos.

MULTA ISOLADA. MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA.

A multa de ofício aplicada isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa, que deixou de ser recolhido, no curso do ano-calendário, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real anual igualmente não recolhido, em face de se tratar de infrações distintas.

O contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção negou provimento (acórdão nº **1302-001.050**), colacionando-se a ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997

Multa isolada. Falta de pagamento do IR sobre a base estimada.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ao final do ano, razão pela qual, há que se concluir que não há óbice ao seu lançamento após o encerramento do ano-calendário.

O contribuinte foi intimado em 08/07/2013, interpondo recurso especial em 23/07/2013. No recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito da

cobrança concomitante de multa isolada sobre estimativas mensais e multa de ofício, com paradigmas: **1301-001.222** e **1402-001.214**.

A então Presidente da 3ª Câmara da Primeira Seção admitiu o recurso especial, analisando apenas o primeiro paradigma. Assim, ressaltou que “*Portanto, faz-se necessária a manifestação da Câmara Superior, não sendo necessária a análise do segundo paradigma.*”

Ademais, consta dos autos parte de petição manifestando desistência em parte da discussão nos autos (fls. 274). Com efeito, às fls. 274 finaliza-se parágrafo da forma seguinte:

(...)

Desta forma, em atenção aos ditames do artigo 14 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 07/2013, a Peticionária vem desistir PARCIALMENTE e de forma irretroativa da discussão posta nos autos, APENAS E TÃO SOMENTE no que tange ao débito de IRPJ relativo ao ano calendário de 2007, acrescido de multa de ofício no valor de 75% e dos juros de mora correspondentes, declarando, ainda, que renuncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamentam o citado débito.

A página seguinte (275) inicia-se com parágrafo em curso:

de estimativas mensais do imposto de renda, no valor de R\$ 424.470,14, sob o enquadramento legal do artigo 44, II, alínea b da Lei nº 9.430/96, com a redação alterada pela Lei nº 11.488/2007, razão pela qual esta matéria deve ser apreciada por este Tribunal Administrativo .

Diante de possível falha na juntada de folha da petição, os autos foram remetidos à unidade de origem, que informou “*Em atenção ao Despacho de Saneamento de páginas 298/300 verifica-se que a petição objeto do saneamento em tela não foi recepcionada nem juntada nesta unidade, conforme carimbos constantes a página 274 e conforme consulta às informações do e-processo em relação a juntada e autenticação de documentos das páginas 273 e 274 (termo de desentranhamento e a própria petição).*” (fls. 302)

Ademais, retornaram os autos ao Presidente de Câmara para apreciação da admissibilidade do recurso especial da Procuradoria **quanto ao segundo paradigma (acórdão 1402-001.214)**, concluindo pela admissibilidade do recurso também quanto a este acórdão (fls. 310).

A Procuradoria apresentou contrarrazões, pleiteando a manutenção do acórdão recorrido (fls. 289), posteriormente ratificando tal pedido (fls. 312).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Adoto as razões do Presidente de Câmara para conhecimento do recurso especial, nos termos admitidos pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999.

Ressalto que a desistência manifestada às fls. 274 trata apenas do “*APENAS E TÃO SOMENTE no que tange ao débito de IRPJ relativo ao ano calendário de 2007, acrescido da multa de ofício no valor de 75% e dos juros de mora correspondente*”. Assim, não prejudica o julgamento do recurso especial.

Nesse sentido, a unidade de origem acostou aos autos extrato de processo (fls. 285) no qual está relacionado todo o débito pago, correspondente ao imposto e multa de 75%, constando quanto ao débito de multa quanto às estimativas – discutidas em recurso especial – que estariam “*suspense – julgamento do recurso especial do contribuinte*”.

Portanto, prossigo no julgamento do mérito.

Mérito

A impossibilidade de cobrança cumulada de multa de ofício calculada sobre o saldo do tributo ao pagar no final do ano calendário e da multa sobre estimativas mensais tem por principal fundamento a lógica empregada na sistemática de antecipação por estimativas. Isto porque as estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.

A esse respeito, destaque-se artigo 231, do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999), que estabelece a compensação dos valores antecipados a título de estimativa mensal ao final do ano:

Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º): (...)

IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230. (grifamos)

De acordo com o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que tenha recolhido estimativas poderá, ao final do ano-calendário, deduzi-las do saldo a pagar do IRPJ. Tal mecanismo demonstra a relação inafastável entre as estimativas mensais e a apuração ao final do período, confirmando que não se tratam de relações jurídicas tributárias autônomas, mas apenas uma técnica de arrecadação.

Considerando a natureza de mera antecipação da estimativa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidou entendimento sobre a impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano calendário, conforme Enunciado n. 82 de sua Súmula:

Súmula CARF 82:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

O E. Superior Tribunal de Justiça também decidiu que as estimativas mensais são meras antecipações do fato gerador, que ocorre ao final do período de apuração, *verbis*:

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Resp 694.278, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 03/08/2006)

Nesse contexto, seria legítima a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais se efetuado o lançamento antes do encerramento do ano-calendário, o que não ocorreu no caso do presente processo administrativo.

São precisas as considerações de Paulo de Barros Carvalho tratando da relação indissociável entre o tributo pago ao final do ano e a estimativa mensal:

Prescreve o art. 2º da Lei n. 9.430/96 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento dos tributos, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. Feita essa opção, tem-se recolhimento do

IRPJ e da CSLL por estimativa, em que os valores devidos a título de imposto e de contribuição são determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos em lei.

Essa opção não exclui, contudo, a obrigação de calcular a renda e o lucro líquido no final do ano-calendário, e de efetuar o pagamento dos tributos sobre ele incidentes. O §3º do dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas a respeito do assunto (...). E o §4º segue a mesma linha de raciocínio, ao estipular que o tributo pago no regime de estimativa deve ser deduzido para fins de determinação do saldo de tributo a pagar.

Em sentido semelhante, também, é a disposição do art. 6º da Lei n. 9.430/96, a qual permite entrever a indissociabilidade do tributo pago no regime de estimativa e aquele devido ao final do ano-calendário. (...)

Os referidos preceitos legais nos levam a concluir que o regime de estimativa não veicula tributos distintos do IRPJ e da CSLL anuais. Trata-se de técnica de tributação que implica antecipação do recolhimento de valores presumidamente devidos em 31 de dezembro de cada ano. Por isso, na apuração dos tributos no último dia do ano-calendário (critério temporal do IRPJ e da CSLL) devem ser consideradas as quantias antecipadas e, ainda, se estas forem superiores ao débito efetivo, cabe sua restituição. (*Derivação e Positivização no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290*)

Sobreleva considerar que o E. Superior Tribunal de Justiça entende indevida a multa isolada quando já imposta multa de ofício, exatamente como ocorrido nos presentes autos, aplicando o princípio da consunção. Destaca-se ementa de acórdão nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexacta".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".
5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.
6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido.

(Superior Tribunal de Justiça, Resp 1.496.354, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 24.03.2015 - grifamos)

Na mesma linha, é o teor do Enunciado nº 105, da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda:

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 apurada no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Como o Enunciado de Súmula explicita que está tratando de lançamentos efetuados sob a vigência do artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/1996, entendo que não seja o caso de simples aplicação deste Enunciado ao caso dos autos, lançado com fundamento no mesmo artigo 44, mas com alteração posterior, isto é, pela Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007. De toda sorte, o racional que originou a Súmula CARF referida (consunção) deve implicar na mesma conclusão, isto é, na impossibilidade de exigência cumulada destas penalidades.

É importante anotar que o artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996 sofreu pequena alteração pela Medida Provisória n.º 351, de 22/01/2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 15/06/2007, para dispor que:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal.

A exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 351/2007, que foi convertida na Lei n.º 11.488 e alterou o artigo 44 a respeito da multa isolada, atesta que a única alteração veiculada por aquela norma foi quanto ao percentual da multa de ofício, *verbis*:

A alteração do artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora.

Portanto, após a alteração pela lei n.º 11.488/2007, a norma de imposição da multa isolada permanece idêntica - salvo quanto ao percentual aplicado, agora de 50%, quando anteriormente era de 75%. Exatamente por isso deveria ser afastada sua cobrança diante da evidente ilegalidade de cumulação de multa isolada sobre estimativas mensais com a multa de ofício.

Nesse contexto, voto por **dar provimento ao recurso especial do contribuinte.**

Conclusão

Pelas razões expostas, voto por **conhecer e dar provimento ao recurso especial.**

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora designada

Em que pese o bem fundamentado voto da ilustre relatora, seu posicionamento restou vencido na votação.

O recurso do contribuinte vista afastar a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício no caso dos autos, em relação ao ano-calendário 2007.

Sobre essa questão este Colegiado tem decidido, a exemplo de outras turmas do CARF, por considerar que a multa isolada, na anterior redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, deve ser afastada, em observância ao princípio da consunção, nos termos da Súmula CARF nº 105:

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.

Todavia, o Colegiado entende que o disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se apenas aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que foi alterada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

O papel precípua do julgador nessa seara é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável ao tempo dos fatos objeto de autuação, tendo em mente que o lançamento tributário é atividade vinculada aos ditames legais e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN.

Assim, na hipótese dos autos, destaca-se que houve alteração no comando original do art. 44 da Lei nº 9.430/96, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488, de 2007, fruto da conversão da Medida Provisória nº 351, de 2007.

Essa alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula CARF nº 105, que conferiu interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte, à luz do art. 112, I, do CTN.

Ocorre que, sob a ótica da estrita legalidade, a partir da nova redação vigente com a publicação da MP nº 351, de 2007 (DOU de 22/01/2007), não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal.

No caso dos autos, como as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, entende-se ser jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas.

Conclusão

Em razão do exposto, nega-se provimento ao recurso do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner