



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

Processo n° 16327.001966/2006-15
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.785 – 1ª Turma
Sessão de 13 de setembro de 2018
Matéria IRPJ - MULTA ISOLADA
Recorrente SANTANDER BRASIL ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2001

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em reconhecer prejudicada a segunda divergência.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de impugnação a crédito tributário de IRPJ no valor total de R\$ 8.003.141,32 (fls.89), constituído após ação fiscal direta, quanto ao ano-calendário de 2001, em decorrência de supostas diferenças entre o montante informado na DIPJ a título de IRPJ Mensal Pago por Estimativa e o montante dos débitos declarados de IRPJ - Estimativa em DCTF.

A contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 107 a 126), sendo que o lançamento foi julgado procedente em parte, (i) pela exoneração parcial da multa isolada por aplicação retroativa de lei, mantendo-a no percentual de 50% nos termos da Lei nº 11.488/2007, e (ii) pela manutenção, em sua integralidade, da exigência do imposto de renda pessoa jurídica apurado pelo ajuste anual e respectiva multa de ofício de 75%, além dos juros de mora. Veja-se a ementa de tal decisão (Acórdão nº 16-18.534).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa: LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LUCRO REAL. FALTA DE PAGAMENTO. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá: I - a multa de ofício sobre os valores • devidos por estimativa e não recolhidos; II - 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.

DECADÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. RECOLHIMENTO A MENOR DE ESTIMATIVAS. O recolhimento de estimativas não se caracteriza como pagamento (modalidade de extinção do crédito tributário), para fins de aplicação da regra de contagem do prazo decadencial do direito de lançar previsto no art. 150, § 42, do CTN, cabendo a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN.

MULTA ISOLADA. APURAÇÃO POR ESTIMATIVA. FALTA OU RECOLHIMENTO A MENOR. APLICAÇÃO RETROATIVA DE LEI.

Verificada a falta ou recolhimento a menor do imposto de renda devido por estimativa, cabível a aplicação da multa de ofício isolada, no percentual de 50%, por aplicação retroativa de lei.

TAXA SELIC. PREVISÃO LEGAL. Os juros de mora são devidos qualquer que seja o motivo determinante da falta, calculados pela Taxa Selic conforme determinação legal.

Inconformada com tal decisão, a ora recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 228 a 255), reiterando seus argumentos e requerendo a extinção do crédito tributário de IRPJ exigido.

Sob o Acórdão nº 1301-00.503, negou-se provimento ao recurso voluntário. Tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ

Exercício: 2002

DIFERENÇA ENTRE DIPJ E DCTF. ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
COM CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES.

FALTA DE COMPROVAÇÃO. FALTA DE LIQUIDEZ E CERTEZA
DOS CRÉDITOS ALEGADOS. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Não se encontrando nos autos comprovação contábil dos alegados créditos apurados em períodos anteriores, nem de seu efetivo uso para compensação com os valores devidos no ano calendário 2001, deve ser mantido o lançamento da diferença entre DIPJ e DCTF. A compensação em matéria tributária somente é admitida entre débitos tributários e créditos líquidos e certos do contribuinte, recaindo o ônus da prova dessa liquidez e certeza sobre aquele que alega os créditos e deles se beneficia.

APURAÇÃO ANUAL. FALTA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS.
MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

Aos contribuintes que, tendo optado pela apuração anual do tributo, deixam de recolher as antecipações devidas com base na receita bruta e acréscimos ou em balanços/balancetes por ele próprio levantados, impõe-se a aplicação de multas exigidas isoladamente sobre as parcelas não pagas, em face do descumprimento do dever legal de antecipar as estimativas. Tal penalidade não se confunde com outra, a ser aplicada pela falta de pagamento do tributo eventualmente apurado ao final do exercício.

DECADÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. RECOLHIMENTO A
MENOR DE ESTIMATIVAS. INOCORRÊNCIA.

O lançamento de multas é típico lançamento de ofício, aplicando-se à contagem do prazo decadencial as disposições do art. 173, inciso I, do Fazenda Nacional de constituir créditos tributários correspondentes às multas exigidas isoladamente por falta/insuficiência no recolhimento CTN. Tendo sido o lançamento cientificado ao sujeito passivo em dezembro de 2006, o direito da de estimativas dos meses de janeiro, março e abril de 2001 não foi alcançado pela decadência.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais. Súmula nº 4 do CARF.

Contra tal decisão, opôs a contribuinte Embargos de Declaração, os quais não foram admitidos (e-fls. 486 a 490).

Ato contínuo, interpôs a contribuinte, em face do Acórdão nº 130100.503, Recurso Especial (e-fls. 497 a 509), em 07 de outubro de 2013.

A primeira divergência apontada pela Recorrente refere-se à suposta inobservância do princípio da verdade material pela decisão recorrida, a qual foi negado seguimento.

A segunda divergência jurisprudencial apresentada refere-se ao ponto da decisão recorrida que manteve o lançamento da multa isolada. Apresentou paradigmas com diferentes fundamentações para justificar o cancelamento da multa isolada. Vejamos suas ementas:

PAF nº 10980.005828/2005-34

Acórdão nº 9101-001.547

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sobre base estimada ao longo do ano. A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o **encerramento do período**. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas.

PAF nº 10120.006956/2006-14

Acórdão nº 9101-000.966

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2000 APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA. **Incabível** a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (Acórdão nº CSRF 401-05838).

O Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial (e-fls. 578 a 581) admitiu o recurso da contribuinte, somente em relação à divergência jurisprudencial sobre a possibilidade de aplicação da multa isolada após o encerramento do exercício. O referido assunto foi subdividido em dois temas. Transcrevemos abaixo a referida decisão:

Assim, opino por: a) negar seguimento ao recurso especial em relação à alegação de ofensa ao princípio da verdade material; e

b) admitir o recurso especial em relação aos pontos relativos a:

b.1) aplicação da multa isolada após o encerramento do exercício; e

b.2) aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício sobre o tributo devido no ajuste anual.

Processo nº 16327.001966/2006-15
Acórdão n.º **9101-003.785**

CSRF-T1
Fl. 631

Contra o despacho de exame e de reexame de admissibilidade de recurso especial de divergência, opôs a Contribuinte Embargos Inominados, os quais foram entendidos tão somente como mera petição e portanto, não acolhidos em caráter definitivo por falta de previsão legal.

Intimada a Procuradoria, não apresentou Contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

Conhecimento

O recurso especial do contribuinte é tempestivo. No juízo de admissibilidade, o referido recurso especial foi admitido em relação aos seguintes pontos: 1) aplicação da multa isolada após o encerramento do exercício; e, 2) aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício sobre o tributo devido no ajuste anual, embora, a insurgência do contribuinte seja especificamente ao lançamento de multa isolada no caso concreto. A separação, em dois tópicos, no juízo de admissibilidade deu-se em razão dos paradigmas trazidos no recurso especial: **9101-01.547, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais** – que trata da impossibilidade de aplicação de multa isolada após o encerramento do período; e, **9101-00.966, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais** – que trata do não cabimento da aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

Não há contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional. Desta forma, por se tratar de fato incontroverso, concordo e adoto as razões do Presidente da Terceira Câmara da 1ª Seção do CARF para **conhecimento do recurso especial na parte admitida**, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99.

Em síntese, a insurgência trazida pelo contribuinte, em seu recurso especial, para fins de análise deste Colegiado, é a aplicação da multa isolada, por falta de recolhimento de estimativas, após o encerramento do exercício.

No v. acórdão recorrido ficou assentado o posicionamento de que “aos contribuintes que, tendo optado pela apuração anual do tributo, deixam de recolher as antecipações devidas com base na receita bruta e acréscimos ou em balanços/balancetes por ele próprio levantados, impõe-se a aplicação de multas exigidas isoladamente sobre as parcelas não pagas”. E continua: “tal penalidade não se confunde com outra, a ser aplicada pela falta de pagamento do tributo eventualmente apurado no final do exercício”.

Nos paradigmas, ao contrário, consignou-se que “não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do exercício” (9101-01.547), bem como que “incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço” (9101-00.966).

Neste caso concreto, surgiu o tema da Súmula 82, que se refere a proibição do lançamento de ofício de IRPJ e CSLL para exigir estimativas não recolhidas após o encerramento do ano-calendário. Importante destacar que tal súmula se destina a tolher o lançamento de ofício da estimativa em si, e não a penalidade pelo descumprimento desta obrigação, qual seja, deixar de efetuar o recolhimento mensal das estimativas.

Entendo que a Súmula 82 é irrelevante para a solução da controvérsia.

A obrigação tributária insere-se na teoria geral das obrigações e contém seus principais elementos: Credor (Sujeito Ativo), Devedor (Sujeito Passivo), Objeto (prestação de dar - pagar tributo, fazer..., não fazer...) etc.

Apesar das semelhanças, há diferenças relevantes. O nascimento da obrigação tributária se dá de forma distinta. Enquanto a civil nasce pela vontade das partes, a tributária é *ex lege*, nasce do fenômeno da subsunção. Também a formalização da obrigação é diferente daquela do direito civil: enquanto uma decorre, substancialmente, do contrato a tributária decorre do lançamento.

Argumenta-se que, extinta a obrigação "principal" (estimativas), a multa (isolada) correspondente segue o mesmo destino. Trata-se de consequência lógica.

Contudo, a meu ver, o recolhimento de estimativas não se amolda propriamente ao conceito de obrigação principal.

É bem verdade que, ao definir o sujeito passivo como contribuinte ou responsável o legislador não previu, por exemplo, as situações de "mera retenção", o que causa certa confusão no aplicador da lei ao definir a sujeição passiva nos casos de ausência de retenção na fonte em nome de terceiro. Para este julgador, a "mera retenção" não se confunde com a responsabilidade em sentido estrito.

A mesma confusão se dá, no meu entendimento, na multa pela falta de recolhimento da estimativa mensal, quanto ao aspecto da mera *antecipação do tributo* - IRPJ/CSSL, que neste particular tem natureza acessória na sua aceção mais estrita, ou seja: o fato de não *antecipar* é que está sob discussão, posto que a obrigação de pagar será objeto de lançamento de ofício (quando o mesmo ocorra após o final do exercício) com base no ajuste anual do imposto, e não com base no valor da estimativa.

Em outras palavras: mesmo que não haja imposto a pagar relativamente ao ano calendário, o contribuinte submete-se ao regime de estimativas, que prevê sua antecipação independentemente de, no futuro, haver tributo ou saldo negativo do imposto.

Nem se alegue que, ao aproximar-se do conceito de obrigação acessória, também não me parece acertado comparar à obrigação acessória do direito civil à "acessória" do direito tributário. A expressão legislativa não foi a mais feliz neste caso, pois enquanto a obrigação acessória do direito privado extingue-se juntamente com a principal, o mesmo não ocorre com a tributária.

A locução do Código Tributário Nacional aclara que as obrigações principal e acessória têm fatos geradores diversos. Enquanto a primeira é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, a segunda é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. Não é a toa, aliás, que a melhor doutrina ao tratar das "obrigações *acessórias*" prefere referir-se à "obrigações *instrumentais*" visto que estas tem como objetivo o controle da fiscalização quanto aos cumprimento da principal.

Nesta medida, entendo devida a multa isolada pelo descumprimento desta obrigação de antecipação, não se confundindo com a exigência da estimativa em si que, no caso concreto, não faria sentido, posto que já encerrado o ano calendário respectivo.

Ademais, quando o sujeito passivo escolhe aderir ao regime das estimativas acaba indiretamente se comprometendo a auxiliar a União quanto às suas despesas incorridas no curso do exercício fiscal correspondente ao pagamento das estimativas.

Seguindo adiante, contudo, o caso concreto tem uma peculiaridade adicional: houve cobrança de multa de ofício juntamente com a multa isolada em discussão relativamente ao ano-calendário de 2001, compreendendo, portanto, período anterior à vigência da Lei nº 11.488/2007, para o qual é pacífica a incidência 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”.

A aplicação da Súmula 105 torna prejudicado o tema relativo à Súmula 82, posto que afasta a Multa Isolada como um todo, em prol da aplicação da multa de ofício.

Ante o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial do contribuinte, reformando o v. acórdão recorrido neste específico item, de tal forma a afastar a incidência da multa isolada no caso concreto, devendo ser mantida, tão somente, a multa de ofício cobrada concomitantemente.

É o voto

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei