



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

Processo n° 16327.721438/2012-24
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.777 – 1ª Turma
Sessão de 6 de abril de 2017
Matéria MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS
Recorrente LEVYCAM CORRETORA DE CAMBIO E VALORES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)
Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto. Ausente a

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Relatório

LEVYCAM CORRETORA DE CÂMBIO E VALORES LTDA recorre a este Colegiado por meio do Recurso Especial de e-fls. 410/421, contra o Acórdão nº 1301-001.787 (e-fls. 337/367), que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário no que diz respeito à tributação do ganho de capital e, por voto de qualidade, manteve a multa isolada. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. JUNTADA POSTERIOR DE PÁGINAS FALTANTES DO TVF. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

O registro, contido nos autos do processo, da providência de juntada ulterior de páginas faltantes do Termo de Verificação Fiscal - TVF, do qual, inclusive, teve a contribuinte integral conhecimento quando da intimação original, não impõe a necessidade de sua intimação específica e nem tampouco qualquer nulidade por suposto cerceamento do direito de defesa.

PRELIMINAR. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA CONTRIBUINTE. REALIZAÇÃO DE ASSEMBLÉIA GERAL EXTRAORDINÁRIA PARA A REDUÇÃO DE CAPITAL. EXIGÊNCIA DE PRÉVIA AUTORIZAÇÃO DO BACEN. REJEIÇÃO.

Sendo a contribuinte empresa integrante do universo de entidades submetidas ao controle próprio e específico do Banco Central, somente após a sua expressa autorização - nos termos do Art. 11 da Lei 4.728/65 -, é que pode ter plena eficácia a decisão firmada em Assembléia Geral Extraordinária a respeito da pretendida redução de capital. Considerando que a referida autorização somente foi materializada após a efetivação do processo de "incorporação de ações", inafastável se verifica a legitimidade da contribuinte para responder por seus eventuais efeitos tributários, sendo, assim, rejeitada a preliminar de ilegitimidade destacada

PRELIMINAR DE MÉRITO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido efetivada a operação de incorporação de ações no dia 08/05/2008, inexistente qualquer possibilidade de configuração de decadência na espécie, tendo em vista que o auto de infração fora lavrado em 22/02/2013.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. PROCEDÊNCIA.

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a título de ganho de capital, a diferença entre o valor das ações incorporadas ao capital de outra sociedade e o montante representativo das novas ações recebidas em virtude de tal incorporação. Irrelevantes, no caso, a ausência de fluxo financeiro e de manifestação de vontade do titular das ações alienadas.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

No caso de aplicação de multa de ofício sobre os tributos e contribuições lançados de ofício e de multa isolada em virtude da falta ou insuficiência de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas), não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência, visto que resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas. Inexiste, também, fator temporal limitador da aplicação da multa isolada, eis que a lei prevê a sua exigência mesmo na situação em que as bases de cálculo das exações são negativas.

CONFISCO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INCONSTITUCIONALIDADES. SÚMULA CARF N. 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas, e, por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO no que diz respeito à tributação do ganho de capital. Vencidos os Conselheiros Carlos Augusto de Andrade Jenier (Relator) e Valmir Sandri. E, pelo voto de qualidade, mantida a multa isolada. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães relativo ao ganho de capital e à multa isolada.

Irresignada com o acórdão supra, a Recorrente apresentou Embargos de Declaração (e-fls. 379/392), os quais foram rejeitados, por meio do despacho de e-fls. 399/404.

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação à (i) legitimidade passiva e decadência; (ii) possibilidade de ocorrência de ganho de capital na incorporação de ações; (iii) exigência de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais.

Por meio do despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 636/642, foi dado seguimento ao recurso especial exclusivamente quanto à matéria da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Em relação às demais matérias, a recorrente não conseguiu demonstrar divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas apresentados.

Este julgamento limita-se, portanto, a análise do recurso especial apresentado contra a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL. A

referida multa advém do fato de a contribuinte ter deixado de considerar o ganho de capital obtido na incorporação de ações da Bovespa Holding pela Nova Bolsa em maio de 2008, o que resultou na falta de recolhimento de estimativas para o período.

Com relação à matéria admitida, transcreve-se a ementa do acórdão indicado como paradigma (Acórdão nº 9101-001.771):

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. VERIFICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. É improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Afirma a recorrente que o acórdão recorrido entendeu que deve ser mantida a multa isolada à razão de 50% concomitantemente com a multa de ofício, por se tratarem de penalidades de naturezas diferentes. No entanto, o acórdão paradigma "*entendeu pela impossibilidade de incidência de ambas as penalidades concomitantemente*", sendo "*evidente a divergência entre as posições*".

Ao final, pede que o recurso especial seja admitido e provido para que "*seja afastada a multa isolada, já que a sua aplicação não pode ser concomitante com a multa de ofício lavrada*".

Cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 650/661).

Defende a Procuradoria a possibilidade de aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, alegando, em síntese, que é cabível a cumulação das multas exigidas no ano-calendário de 2008, pois as infrações apenas por cada uma delas são diferentes. Enquanto a multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte, a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa. Assim, o Contribuinte deve pagar tanto a multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, como a multa então disposta no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, pois não se verifica, no presente caso, hipótese que dispense qualquer das exigências.

Ainda com a finalidade de demonstrar que as multas sob análise são "*inteiramente diversas*", argumenta que não incidem sobre a mesma base de cálculo. A multa de ofício incide sobre o tributo efetivamente devido pelo contribuinte, já a multa isolada incide sobre o valor do pagamento mensal.

Além disso, a Procuradoria destaca que eventual criação de nova hipótese de dispensa de multa isolada, qual seja, "a cobrança, concomitante, de multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo", decorreria de um juízo de equidade do aplicador da lei. Como não existe norma que permite a dispensa da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 por considerações de equidade, *"eventual cancelamento da multa isolada causará evidente violação ao art. 172 do CTN"*.

Ao final, a Fazenda Nacional requer que seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo qual dele tomo conhecimento, na forma como foi admitido.

A contribuinte deixou de incluir o ganho de capital obtido na incorporação de ações da Bovespa Holding pela Nova Bolsa em maio de 2008, resultando no recolhimento a menor de estimativas de IRPJ e de CSLL para o período. Em razão disso, foi exigida multa isolada de 50% sobre os respectivos valores, prevista nos arts. 43 e 44, II, "b", da Lei nº 9.430, de 1996.

A decisão recorrida, diante do questionamento da contribuinte, manteve a exigência da multa isolada, afastando a argumentação de que a multa isolada não pode ser exigida após o encerramento do ano em que era devida a estimativa, assim como não pode ser exigida em concomitância com a multa de ofício proporcional, entendendo ser possível a aplicação das duas penalidades em razão de estarem associadas a duas sanções distintas e autônomas.

A contribuinte, agora em sede de recurso especial, volta a afirmar a impossibilidade de a multa isolada ser exigida após o encerramento do ano em que era devida a estimativa.

A Fazenda Nacional refutou a argumentação da contribuinte, em sede de contrarrazões, reafirmando o entendimento adotado no acórdão recorrido, pelo qual o recolhimento a menor de estimativa é violação de uma obrigação acessória, sendo infração distinta e autônoma daquela praticada quando se recolhe a menor o imposto devido no final do ano (obrigação principal).

Pela lógica do argumento levantado pela recorrente, o dever de antecipar deixaria de existir quando o tributo passa a ser exigível ao final do ano-calendário, condição em que seria devido o próprio tributo, acrescido da multa de ofício pelo não recolhimento do ajuste anual. Pela mesma lógica, a falta de recolhimento de estimativas não seria punível porque, se ao final do período nada foi apurado como devido, ou ainda, caso tenha sido experimentado prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, não haveria mais que se falar em dever de antecipar algo que não existe e, assim, não haveria conduta a ser punida.

Contudo, evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. Observo, por pertinente, que tal previsão já constava da redação original da lei. Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado.

Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

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, afastada¹. 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. Neste sentido é o voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa acerta da questão²:

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores

¹ Lei nº 8.981, de 1995: Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não tiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
b) determinar o lucro real.

[...]

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

² Acórdão nº 1101-00.434, integrado por voto vencedor do Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho afastando a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício antes da alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007.

estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subseqüentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado.

Observe-se, ainda, que a norma antes citada recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007:

(*) negritei

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento³. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro. O mesmo prejuízo ocorre se o contribuinte deixa de recolher as antecipações e apura saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, ao final do período de apuração. Veja que o legislador não fez distinção alguma a tal respeito.

Por todas as razões expostas, entendo que a multa isolada lançada nestes autos deve subsistir.

³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

Processo nº 16327.721438/2012-24
Acórdão n.º **9101-002.777**

CSRF-T1
Fl. 673

Em face do exposto, conheço do recurso especial do contribuinte e nego-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo