ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 18088.720131/2011-11

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

Processo nº	18088.720131/2011-11
Recurso nº	1 Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-003.922 – 1ª Turma**
Sessão de	04 de dezembro de 2018
Matéria	MULTA ISOLADA POR FALTA DE ESTIMATIVA
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	TRANSNETO ARARAQUARA TRANSPORTES LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE *BIS IN IDEM.*

1- A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em *bis in idem*. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subseqüente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subseqüente.

2- A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, juntamente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Lívia De Carli Germano (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada), que lhe negaram provimento.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos. Portanto, aplica-se aqui o decidido no julgamento do processo 10940.720510/2011-00, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Lívia De Carli Germano (suplente convocada), Viviane Vidal Wagner, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, substituído pela conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto, substituído pela conselheira Lívia De Carli Germano.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, relativamente ao afastamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ/CSLL, relativamente ao(s) ano(s)-calendário(s) de 2008.

É o breve relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora.

O julgamento do presente recurso especial segue a sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º a 3º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, já que as situações fática e jurídica verificadas neste processo são, em todos os aspectos relevantes para decisão, idênticas àquelas verificadas no processo 10940.720510/2011-00, relativamente aos fatos geradores objeto do lançamento ora sob exame.

Isso posto, no que concerne ao(s) ano(s)-calendário(s) de 2008, aplica-se aqui o decidido por esta 1ª Turma da CSRF em seu Acórdão nº 9101-003.911, exarado em 4 de dezembro de 2018, no âmbito do referido processo 10940.720510/2011-00, ao qual este é vinculado.

Transcreve-se, a seguir, como razões de decidir do presente litígio, trechos do voto que prevaleceu no mencionado Acórdão nº 9101-003.911:

> *O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos apurados em relação aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008 (Lucro Real anual). A autuação fiscal foi embasada em omissão de receitas e glosa de custos e despesas.*
>
> *Nesta fase de recurso especial, só remanesce litígio em relação à exigência da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ/CSLL.*
>
> *(...)*
>
> *O recurso só deve ser conhecido em relação aos anos-calendário de 2007 e 2008.*
>
> *Quanto ao mérito, vê-se que o objeto da contestação se refere ao entendimento exposto no acórdão recorrido no sentido de que a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício devida por conta da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual.*
>
> *Até o advento da MP nº 351/2007 e da Lei nº 11.488/2007, a multa isolada devida por ausência de pagamento das estimativa mensais de IRPJ e de CSLL tinha a seguinte previsão:*
>
> > 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;
>
> II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
>
> § 1° As multas de que trata este artigo serão exigidas:
>
> (...)
>
> IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídicas sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro liquido, na forma do art. 2°, que deixar de fazêlo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro liquido, no ano-calendário correspondente;
>
> (...)

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei nº 9.430/1996:

> 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% (cinqüenta 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.
>
> (...)

Observem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"; passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser pago na forma prevista no art. 2º da mesma lei; (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no caput *do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do §1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).*

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a já citada Súmula CARF nº 105.

Mas com o advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúbia interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Friso que a Súmula CARF nº 105 é explícita ao mencionar a impossibilidade de cobrança concomitante da "multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996" com a "multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual".

Tendo sido a Súmula editada pela 1ª Turma da CSRF apenas em 08/12/2014, muito tempo após a revogação do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e o início da vigência da Lei nº 11.488/1997, seria esperado que ela fizesse alguma referência genérica como "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida (...)" caso não desejasse se referir especificamente à multa isolada prevista no dispositivo revogado em 2007.

Neste mesmo sentido já se manifestou a CSRF no Acórdão nº 9101-00.947, cujo voto condutor assim se pronunciou:

> "Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir **"sobre a totalidade ou diferença de tributo"**, mas apenas sobre **"valor do pagamento mensal"** a titulo de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%,

> passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.
>
> Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de oficio em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%).
>
> Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.
>
> Porém, **este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de oficio passaram a viger somente a partir de janeiro de 2007**, portanto, após os fatos de que tratam os autos.
>
> No caso presente, em relação ao ano-calendário 1998, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de oficio em relação a CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como dito acima, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e por força do principio da consunção, não pode subsistir." (Grifou-se)

Interpretando a contrario sensu *a referida decisão, conclui-se que, a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007, não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas.*

Ainda quanto ao mérito, considero oportuno reproduzir os fundamentos de uma outra decisão do CARF, o Acórdão nº 1802-001.408, em que foi negado provimento a recurso voluntário do contribuinte que pedia o cancelamento da multa isolada, a partir do mesmo tipo de argumentação das contrarrazões que foram apresentadas nos presentes autos:

> Voto Vencedor
>
> Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.
>
> Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênia para dele divergir quanto à multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais.
>
> A previsão dessa penalidade está contida no art. 44 da Lei 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela Lei 11.488/2007, já vigentes à época dos fatos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I – (...)

II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) (...)

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 nº 11.488, de 2007)

Ao determinar que a multa isolada será aplicada "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente", a norma legal evidencia aspectos importantes.

Primeiramente, a clareza do texto não admite outra leitura, senão a de que a referida multa será aplicada "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa (...)". Não há espaço para outra interpretação, a menos que se admita o afastamento de norma legal vigente, tarefa que não compete à Administração Tributária.

Além disso, a hermenêutica jurídica ensina que se deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade. Nesse caso, um entendimento contrário (de que essa multa não incidira em caso de prejuízo ...) implicaria na supressão ou inutilidade de todo o adendo estabelecido na alínea "b" acima transcrita (ainda que tenha sido apurado prejuízo ...).

Vê-se também que o texto diz "ainda que tenha sido apurado prejuízo ...." e não "ainda que venha a ser apurado prejuízo...", numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Tais aspectos não deixam nenhuma dúvida de que as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro.

Sua natureza jurídica, inclusive, a faz destoar totalmente do padrão traçado pelo art. 113 do CTN (que trata das obrigações tributárias), pois ela é uma obrigação que surge antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Seu pagamento, por outro lado, nada extingue, gerando apenas um registro contábil de crédito a favor do contribuinte, a ser aproveitado no futuro.

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação subsiste mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido no ajuste.

Com mais razão, portanto, ela deve existir quando há tributo devido ao final do ano, e é esse o nosso caso.

Realmente não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido no ajuste), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

Ainda que assim não fosse, caberia assinalar que não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.

Finalmente, é preciso ressaltar que não há um regime de tributação de IRPJ/ CSLL em que o contribuinte apure o tributo anualmente e o recolha somente no ajuste, com vencimento no último dia útil do mês de março do ano subseqüente.

O que há é um regime de apuração anual (opcional) no qual o contribuinte fica obrigado a realizar recolhimentos mensais no decorrer do ano, por meio de estimativas, ressalvada a possibilidade de suspender ou reduzir estes recolhimentos mensais mediante a elaboração de balancetes cumulativos de suspensão ou redução desta obrigação.

Fosse o caso de um tributo com fato gerador instantâneo, ocorrido em 31 de dezembro, e com vencimento no mês de março subseqüente, todo o problema relativo ao descumprimento da obrigação estaria resolvido (compensado) pela multa normal de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996, com as suas devidas majorações, quando cabíveis.

> Mas tratando-se de tributo com fato gerador complexivo, como é o caso do IRPJ e da CSLL, em que a opção pela apuração anual impõe também a obrigação de recolhimentos mensais (as chamadas "antecipações"), a multa de 75%, embora puna o descumprimento da obrigação vencida em março do ano seguinte (ajuste anual), não resolve todos os problemas, porque ela não compensa o atraso no ingresso dos recursos, que deveriam ter sido recolhidos ao longo do próprio ano.
>
> O prejuízo sofrido pelos cofres públicos em relação ao atraso nas "antecipações" ficaria a descoberto, não fosse a multa isolada em questão, que está prevista justamente para preencher esta lacuna, dando eficácia ao regime de apuração anual com estimativas mensais.
>
> Se não houvesse essa multa isolada, nenhum contribuinte faria recolhimento de estimativas mensais, deixando para recolher todo o tributo de uma só vez, e somente no ajuste, em março do ano seguinte.
>
> Vejo com bastante clareza que a multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subseqüente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subseqüente.
>
> Com efeito, estamos diante de penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância de multas.
>
> Nestes termos, também em relação à multa isolada, nego provimento ao recurso voluntário.

A aplicação das duas penalidades mencionadas acima é perfeitamente possível, uma vez que elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/ fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos.

O voto acima transcrito elucida com clareza esses aspectos.

A contribuinte, ao omitir receitas e fazer exclusões indevidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos anos-calendário de 2007 e 2008, acarretou dois prejuízos aos cofres públicos. Um deles, é de não ter recolhido integralmente, em 31/03/2008 e 31/03/2009, o tributo devido no ajuste anual (o que justifica a multa de ofício exigida juntamente com o tributo lançado em relação ao ajuste anual desses períodos). Antes

disso, porém, já havia causado outro prejuízo, na medida em que valores já deveriam ter ingressado nos cofres públicos no curso dos próprios anos de 2007 e 2008, via recolhimento de estimativas mensais (o que justifica a multa isolada por falta das "antecipações").

Não é razoável pensar que a multa isolada somente pode ser exigida quando não existe valor de principal a ser exigido, na hipótese de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, ou de já se ter recolhido o tributo.

Ora, se a multa isolada deve ser aplicada "ainda" que não haja tributo devido no ajuste (em razão de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme o texto da lei), com mais razão ela deve ser exigida se há tributo devido ao final do ano, e ainda não quitado.

A noção de justiça força essa conclusão, e o fato de a lei utilizar a expressão "ainda", apenas a confirma.

Não seria razoável punir por falta de "antecipações" aquele que nada deveu no ajuste anual, e exonerar dessa penalidade aquele que era realmente devedor de tributo.

Também não há nenhuma dúvida quanto à possibilidade de aplicação da multa isolada após o fim do ano-calendário a que corresponde a estimativa faltante.

O texto da lei diz que a pessoa jurídica que deixar de recolher estimativa fica sujeita à multa isolada "ainda que tenha sido apurado prejuízo ...." e não "ainda que venha a ser apurado prejuízo...", numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007.

Assim, voto no sentido de CONHECER do recurso especial apenas em relação à exigência da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2007 e 2008, e de DAR provimento ao recurso, para fins de restabelecer a multa isolada nestes períodos.

Em síntese, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto aos anos-calendário 2007 e 2008 e, no mérito, na parte conhecida, voto em dar-lhe provimento.

Por todo o exposto, empregando a sistemática estabelecida nos §§ 1º a 3º do art. 47 do RICARF, e aplicando à presente lide as razões de decidir acima transcritas, voto por DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo