



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

Processo n° 19515.000039/2005-78
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-003.100 – 1ª Turma**
Sessão de 14 de setembro de 2017
Matéria Multas
Recorrente UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)
Interessado MERRILL LYNCH PARTICIPACOES FINANÇAS E SERVIÇOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. COBRANÇA CUMULATIVA. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de diferenças de estimativas mensais de IRPJ e CSLL anteriores à Lei nº 11.488/2007, 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 dos mesmos tributos, apurados de forma incorreta, ao final do período-base de incidência, desde que as diferenças de estimativas não recolhidas não decorram de infração que tenha dado causa à redução do IRPJ ou da CSSL apurados no balanço de encerramento do ano-calendário.

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 dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em reduzir a multa de ofício ao percentual de 50%, vencido o conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que manteve o percentual de 75%. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(assinatura digital)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício.

(assinatura digital)

Luís Flávio Neto - Relator.

(assinatura digital)

Flávio Franco Corrêa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), em que é parte **MERRILL LINCH PART., FINANÇAS E SERVIÇOS LTDA** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrida**”), em face do acórdão nº **101-96.742** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (doravante “**Turma a quo**”).

O recurso especial versa sobre a aplicação de multa isolada decorrente de suposta insuficiência de recolhimento da estimativa mensal atinente a 2000, em que a autuação fiscal ocorreu após o encerramento do respectivo ano-calendário.

Ao julgar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, a Turma *a quo* proferiu o acórdão assim ementado (**e-fls. 932 e seg.**):

RECURSO EX OFFICIO

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS - Devidamente justificada pelos julgadores de primeiro grau a insubsistência de parte da exigência fiscal relativa a omissão de receitas financeiras, é de se negar provimento ao recurso de ofício interposto contra a decisão que dispensou parcela do crédito tributário irregularmente constituído.

MULTA QUALIFICADA - FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE

Súmula 1ºCC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

RECURSO VOLUNTÁRIO

PRELIMINAR DE NULIDADE. DESNECESSIDADE DE CONTRADITÓRIO NO CURSO DA AÇÃO FISCAL. AUTONOMIA DA AUTORIDADE FAZENDÁRIA QUANTO ÀS TÉCNICAS NA AUDITORIA. Desde que não ofenda a legalidade, é livre a autoridade fiscal para empreender sua fiscalização segundo a técnica que julgue mais adequada. Eventual insatisfação quanto aos resultados da fiscalização somente encontra foro, no âmbito administrativo, após a instauração válida do contencioso fiscal.

PRELIMINAR DE NULIDADE. PODER DISCRICIONÁRIO DA ADMINISTRAÇÃO PARA SELECIONAR O CONTRIBUINTE A SER FISCALIZADO. EMISSÃO VÁLIDA DO MANDADO DE

PROCEDIMENTO FISCAL. Não merece guarida o inconformismo do sujeito passivo pelo fato de ser submetido à fiscalização, pois ausente qualquer indício de ilegalidade ou ofensa ao princípio constitucional da impessoalidade administrativa. A seleção do contribuinte é uma atribuição própria da Administração, exercida sob o caráter discricionário. A realização prévia de diligência não impede a ação fiscal, desde que sob a emissão regular do MPF.

OMISSÃO DE RECEITA FINANCEIRA. RECONHECIMENTO DA RECEITA PELO SEU VALOR LÍQUIDO. O reconhecimento da receita do sujeito passivo pelo seu valor líquido, descontada do valor correspondente à retenção na fonte, caracteriza omissão de receita em montante equivalente às retenções efetuadas.

CONCOMITANCIA DE DISCUSSÃO NA VIA ADMINISTRATIVA E NA VIA JUDICIAL - Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Súmula 1o CC nº 1)

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Encerrado o período de apuração do tributo/a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido, apurado na ação fiscal com base no lucro real. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

PIS - COFINS - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - AÇÃO JUDICIAL E ADMINISTRATIVA CONCOMITANTES - LANÇAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO - DESCABIMENTO - Conforme disposto no artigo 63 da Lei nº 9.430/96 e normatizado através do ADN COSIT nº 01/97, é indevido o lançamento da multa de ofício nos casos de lançamento de ofício destinado a prevenir a decadência, cuja exigibilidade houver sido suspensa tendo em vista a busca da proteção do Poder Judiciário.

JUROS MORATÓRIOS - TAXA SELIC

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

A PFN interpôs recurso especial, aduzindo que, em razão da data do julgamento (28.5.2008), o seu fundamento seria tanto divergência quanto o fato do acórdão recorrido ter sido proferido por maioria de votos (**e-fls. 952 e seg.**).

O recurso especial foi admitido por despacho, (**e-fls. 999 e seg.**), que elucidou a matéria devolvida a este Colegiado:

“A Procuradoria da Fazenda Nacional aborda, inicialmente, a possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, mas observo que apesar de o voto condutor do acórdão recorrido apresentar manifestação contrária a exigências nesse formato, ela não se verificou propriamente nestes autos. O voto condutor do acórdão recorrido observa que foi aplicada multa proporcional sobre as exigências anuais de IRPJ e CSLL, mas tais exigências decorrem de fatos verificados em meses distintos daquele no qual foi constatada a falta de recolhimento de estimativa. Embora a autoridade lançadora tenha identificado

omissão e postergação de receitas nos anos-calendário 2000 e 2001, indicando mensalmente o momento destas ocorrências e o imposto retido sobre os valores omitidos, os créditos tributários exigidos corresponderam, somente, a:

- Incidência de IRPJ e CSLL em 31/12/2000 sobre omissão de receitas de R\$ 524.807,67 apurada em março/2000, com dedução de IRRF de R\$ 78.735,48, além da incidência de Contribuição ao PIS e COFINS em março/2000;
- Incidência de IRPJ e CSLL em 31/12/2000 e 31/12/2001 sobre omissão de receitas de R\$ 63.698,91, R\$ 12.781,81, R\$ 8.980,00, R\$ 355,91 e R\$ 906.856,53 apuradas de maio/2000 a julho/2001, com dedução das correspondentes retenções, além da incidência de Contribuição ao PIS e COFINS de maio/2000 a julho/2001; e
- Exigências isoladas de multas de R\$ 556,05 e R\$ 370,69, além de juros de mora de R\$ 137,82 e R\$ 91,88, em razão da inobservância de regime de escrituração, postergando-se para setembro/2001 receita de R\$ 4.942,67 pertinente a abril/2000.

A exigência da multa isolada decorreu, apenas, da constatação de falta de recolhimento de estimativa de IRPJ devida em janeiro/2000, apurada no valor de R\$ 931.759,23, e reduzida por retenções de R\$ 367.284,34, resultando a recolher R\$ 564.474,89 (fl. 399), parcela sobre a qual foi aplicada penalidade equivalente a 75%, representando o montante de R\$ 423.356,17 indicado à fl. 414, tendo como data de referência 31/01/2000. A inexistência de cumulação com a multa proporcional fica clara quando se observa que não foi constatada qualquer omissão de receita no mês de janeiro/2000, bem como que não houve exigência de multa isolada no lançamento reflexo de CSLL.

Contudo, a Procuradoria da Fazenda Nacional demonstra, em outro ponto de sua argumentação, que o acórdão recorrido divergiria de paradigma editado em razão do Recurso no 128.605, consubstanciado no Acórdão no 107-06.543, assim ementado:

IRPJ - ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA - Aplica-se a multa isolada, prevista no art. 44, I, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, quando a empresa, sujeita ao recolhimento por estimativa, não efetuar as antecipações obrigatórias, não tendo demonstrado em balanços ou balancetes periódicos que estava dispensada de fazê-lo, ainda que ao final do ano-calendário apure prejuízo fiscal.”

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial (**e-fls. 1066 e seg.**), pugnando pelo não conhecimento do recurso e, no mérito, pelo seu não provimento.

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator.

Conhecimento (voto vencedor)

Em contrarrazões, requer o contribuinte que o recurso especial não seja admitido, pois (i) haveria falha no endereçamento do recurso; (ii) não indicação adequada no número do acórdão paradigma; (iii) não teria sido juntado aos autos integra da ementa ou cópia do inteiro teor do acórdão; (iv) incidência da Súmula CARF 105.

O contribuinte aponta que, com a transição do Conselho de Contribuintes para o CARF, a Turma *a quo*, originalmente o 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, teria passado para a 1ª Câmara da 1ª Seção. No entanto, o recurso especial teria sido endereçado à 1ª Câmara da 2ª Seção

Compreendo não merecer acolhida essa primeira preliminar. Em face dos princípios que regem o processo administrativo, especialmente do formalismo moderado, o equívoco em questão, que pode inclusive passar por erro de digitação, não tem o condão de inviabilizar o exercício da ampla defesa e do contraditório pela recorrente.

Também compreendo que não prosperam as alegações quanto à (ii) não indicação adequada no número do acórdão paradigma; (iii) não teria sido juntado aos autos integra da ementa ou cópia do inteiro teor do acórdão. Ocorre que o acórdão recorrido foi julgado em sessão de 28.5.2008, aplicando-se ao caso o art. 3 da Portaria MF 343 de 09.06.2015:

Art. 3º Os recursos com base no inciso I do caput do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

No caso, a Portaria MF nº 147, de 25.06.2007 possibilitava a interposição do recurso especial pela recorrente em face de decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:
I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

Note-se que a recorrente consignou em seu recurso especial que o seu recurso, além da divergência alegada, também tinha fundamento em acórdão recorrido não unânime, arguindo a sua contrariedade à lei.

Por fim, também não é o caso da incidência da Súmula CARF n. 105. Ocorre que, como bem observou o despacho de admissibilidade, não se discute nos autos a exigência concomitante de multa de ofício sobre o tributo e isolada por estimativa, mas tão somente a cobrança desta última (**TVF, e-fls 397**).

Voto por conhecer do recurso especial da PFN.

Mérito (voto vencido).

O presente caso exige que se compreenda a hipótese de incidência da multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSL.

É importante observar o quanto disposto pela Súmula CARF n. 82: “Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.” Ocorre que a multa (acessório) segue por esse mesmo caminho do tributo (principal).

Após o fim do exercício fiscal sem o recolhimento da referida estimativa mensal, nem esta e nem a corresponde penalidade seriam cabíveis, devendo a fiscalização exigir o recolhimento do efetivo tributo (IRPJ e CSL) por ventura devido e não recolhido a seu tempo, com a multa cabível em razão desse atraso (qualificada, se for o caso). Após esse marco temporal, o bem jurídico em questão (estimativas mensais) deixa de ser exigível, bem como a corresponde penalidade que busca garantir a seu cumprimento espontâneo pelo contribuinte também não é mais exigida pelo legislador.

Assim como os respectivos tributos, as regras que impõem sanções pelo não recolhimento destes apresentam em suas hipóteses de incidência critérios materiais, espaciais e temporais. No caso da multa isolada ora em exame, o seu critério temporal está adstrito ao exercício fiscal em que uma determinada estimativa deveria ser apurada e recolhida pelo contribuinte e não o tenha sido. Apenas na hipótese da fiscalização exigir estimativas não apuradas e recolhidas no curso do exercício fiscal (até o dia 31.12) é que seria cabível a imposição da correspondente multa isolada.

Merecem destaque algumas decisões proferidas por esta CSRF, que igualmente compreenderam inaplicável aludida multa isolada após o encerramento do ano-calendário:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

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 sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

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 n. 01-05.875, de 25.06.2008)

Recurso especial negado.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 2001

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE

ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei IV 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 sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor e estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

(Acórdão n. 9101-000.575, de 18.05.2010)

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.

(Acórdão n. 9101-001.547, de 22.01.2013)

Por todo o exposto, voto por CONHECER o recurso especial e, no mérito, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Luis Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Correa, Redator Designado

Coube-me a incumbência do voto vencedor, quanto à incidência da multa isolada.

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 IRPJ e da CSLL por estimativa, o Estado aguarda a entrada desses recursos. Por isso, o contribuinte pode ser autuado com a imposição de uma multa isolada, caso não observe o dever de efetuar o recolhimento das estimativa sem o amparo de balanço de suspensão ou redução previsto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995, a teor do disposto na 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; "

Ressalte-se, de plano, que não é o caso de aplicação do entendimento consubstanciado na Súmula CARF nº 82, já que o Recurso Especial da PGFN não trata da exigência de estimativa após o fim do encerramento do ano-calendário, mas da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa.

Também não é o caso de aplicação do entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105, como realçou o voto vencido, pois os autos não versam sobre a incidência concomitante da multa de ofício, uma vez que a estimativa não recolhida se refere a fatos geradores ocorridos no mês de janeiro de 2000, ao passo que as ocorrências de receitas omitidas à tributação datam de março/2000 e do período entre maio/2000 a julho/2001, afóra a constatação de postergação na escrituração de uma receita correspondente ao mês de abril de 2000, reconhecida na contabilidade do mês de setembro de 2001.

Perceba-se que o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, vigente à época, 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 lume 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.

A opção pela apuração anual já implicava submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa. Assim, o contribuinte não pode alegar que, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não estava 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.

Todavia, é preciso considerar o advento da Lei nº 11.488/2007, que reduziu a multa em questão ao percentual de 50%, *verbis*:

“Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas *a*, *b* e *c* do § 2º nos incisos I, II e III:

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

Processo nº 19515.000039/2005-78
Acórdão n.º **9101-003.100**

CSRF-T1
Fl. 1.363

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.”

Por conseguinte, à luz da previsão normativa do artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1997, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, provejo parcialmente o Recurso Especial da PGFN, restabelecendo a multa isolada ao percentual de 50%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa