



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.003927/2009-76
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-001.492 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2014
Matéria Multa Isolada por falta de recolhimento de estimativas
Recorrentes DHL EXPRESS BRASIL LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2007, 2009

IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. LANÇAMENTOS COM ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EXONERAÇÃO.

Correta a decisão recorrida que exonerou os créditos tributários indevidamente exigidos em face da apuração incorreta da base de cálculo, conforme constatado em diligências realizadas.

IRPJ/CSLL. MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

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 das estimativas não recolhidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício; por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Relator) (Substituto Convocado) e Wilson Fernandes Guimarães. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Augusto de Andrade Jenier. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Paulo Jakson da Silva Lucas. Presente a Conselheira Cristiane Silva Costa (Suplente Convocada). Fez sustentação oral pela recorrente Dr. Guilherme Pereira da Neves, OAB/SP nº 159.725.

(assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES – Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Relator.

(assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonsêca de Menezes, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Luiz Tadeu Matosinho Machado (substituto convocado), Cristiane Silva Costa (suplente convocada) e Carlos Augusto de Andrade Jenier. Ausente, justificadamente os Conselheiros Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Paulo Jakson da Silva Lucas.

Relatório

DHL EXPRESS BRASIL LTDA., já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher os créditos tributários no valor total de R\$ 39.580.616,32, relativo a Multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ; R\$ 14.555.121,78, relativo a Multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ; R\$ 2.282.882,66, relativo a diferenças a recolher a título de PIS, incluindo multa e juros de mora; e R\$ 7.418.618,57, relativo a diferenças a recolher a título de Cofins, incluindo multa e juros de mora, conforme discriminado nos Demonstrativos Consolidados do Crédito Tributário do Processo, (fls. 2 a 5).

A 4ª Turma da DRJ SÃO PAULO i (SP) analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-47.177, de 29/05/2013, considerou procedente em parte o lançamento, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2007, 2008, 2009

ESCRITURAÇÃO X DCTF X DARF. ESTIMATIVA. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. COMPROVAÇÃO. ERRO NA APURAÇÃO.

Tendo sido realizado lançamento com base na diferença encontrada ao se comparar os valores escriturados pela empresa contra valores declarados em DCTF e ou pagos por meio de DARF, exonera-se a exigência na parte

que restou comprovado, por meio de diligência, que não houve falta de recolhimento de valores ao fisco, mas sim incorreção metodológica nos batimentos realizados, haja vista as características da escrituração analisada, não observadas quando do lançamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente da decisão de primeira instância em 20/06/2013, conforme Termo de Ciência (fls.5914), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 05/07/2013 conforme carimbo de recepção à folha 5930.

No recurso interposto, alega que:

- a) O acórdão de primeira instância, após diversas diligências realizadas por determinação da autoridade julgadora, houve por bem exonerar a maior parte dos créditos tributários lançados, compreendendo o valor

integral exigido a título de PIS e da Cofins, e a maior parte das exigências relativas à multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, remanescendo a exigência de multas isoladas relativas a apenas alguns períodos mensais de apuração;

b)

Que é indevida a exigência de multa isolada sobre as diferenças de estimativas apuradas após o encerramento do exercício, pois já tendo sido apurada a real base de cálculo sobre o qual são devidos os tributos relativos a cada ano-base, não há que se falar em exigências com base nos vencimentos mensais, conforme jurisprudência da CARF que indica;

c)

Que inexistente previsão legal para a incidência de juros Selic sobre a multa.

Ao final requer o cancelamento da exigência remanescente a título de multa isolada de IRPJ e CSLL.

Como a exoneração de crédito tributário superou o limite de alçada, a Turma Julgadora também recorreu de ofício a este Colegiado de acordo com o artigo 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações promovidas pela Lei nº 8.748, de 1993, e pelo artigo 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Do Recurso de Ofício

O recurso de ofício atende aos pressupostos legais e regimentais, na medida em que o crédito tributário exonerado extrapola o limite mínimo fixado.

O acórdão recorrido decidiu exonerar as exigências integrais de Pis e da Cofins e a maior parte das multas por falta de recolhimento por estimativa de IRPJ e CSLL, tendo em vista que, após diversas diligências realizadas, constatou-se que ocorreram diversos equívocos no lançamento realizado, conforme se extrai do voto condutor, in verbis:

B - DETERMINAÇÃO DO *QUANTUM* DEVIDO PELA EMPRESA, A TÍTULO DE ESTIMATIVAS MENSAIS

Foram lançados valores relativos a multa isolada aplicada sobre valores escriturados que a Fiscalização entendeu serem a estimativas devidas de IRPJ e CSLL e que não teriam sido pagas pela empresa à época. O período autuado abrangeu os anos-calendário de 2004 a 2009 (com exceção de 2006).

Houve uma diligência elaborada por outro julgador, que não se encontra mais lotado nesta Delegacia de Julgamento, e mais duas pelo atual relator.

Na primeira, reduziu-se o valor lançado. Entretanto, ao receber o processo, o atual relator viu a necessidade de clarear o litígio, para possibilitar o correto julgamento da lide. Para tanto, tratou-se extensamente da questão técnico-contábil e o correto preenchimento na DIPJ, de forma a possibilitar a determinação do crédito tributário.

O resultado da diligência foi a redução significativa dos valores lançados.

O Relatório de Procedimentos Efetuados (fls. 5762/5786) manteve valores apenas nos seguintes períodos:

- 1) IRPJ: Dez/2005, nov-dez/ 2007, dez/2008, dez/2009.
- 2) 2) CSLL: Dez/2005, out/2007, out-nov-dez/ 2008 e jan-fev-mar-abr-maio-jun/ 2009.

A empresa foi cientificada da diligência e voltou a questionar a Fiscalização sobre alguns pontos, com os quais concordou este julgador, ao analisar todo o juntado pela Autoridade Fiscal Diligenciante.

Os questionamentos da empresa e deste julgador geraram uma segunda diligência.

Nessa oportunidade, os pontos abordados foram:

- 1 - anão análise dos argumentos relativos às multas isoladas de IRPJ e de CSLL do ano-calendário de 2004;

2 - em relação aos anos-calendário de 2008 e 2009, reclama de equívoco na quantificação das multas isoladas de CSLL, tendo em vista que não se observou o disposto no artigo 35, da Lei nº 8.981/1995, esquecendo-se a Autoridade Fiscal de acumular cada recolhimento por ela própria apontado a título de antecipações, majorando indevidamente as bases de cálculo das multas (demonstrativos às fls. 5799/5801);

3 – reclamou da majoração da cobrança da multa isolada da CSLL dos meses de dezembro de 2008 e maio de 2009, dizendo ser vedado às autoridades administrativas ou julgadoras efetuar lançamentos complementares.

3.1 - solicitou-se, em havendo necessidade de lançamento complementar, levar em consideração o disposto no artigo 41 e outras formalidades porventura previstas no Decreto nº 7.574/2011.

Como resultado, a Autoridade Fiscal Diligenciante refez os cálculos do ano-calendário de 2004, considerando os DARF, DCOMPs e Processos Administrativos onde se compensou as estimativas não restou multa isolada para esse período (fl. 5826) e efetuou lançamento complementar (nos termos do art. 41 do Decreto nº 7.574/2011) da multa isolada sobre a CSLL devida nos anos-calendário de 2008 e 2009, abrindo prazo para defesa.

A empresa efetuou recolhimento relativo ao lançamento complementar (DARF à fl. 5842, no valor de \$233.691,53, controlado no Processo Administrativo nº 19515.720480/201380) e considerou que a Fiscalização concluiu, de forma satisfatória, que o procedimento adotado estaria correto e, por conseguinte, inexistiria qualquer diferença a ser mantida e exigida através do presente processo.

Todavia, nem todos os valores lançados a título de multa isolada foram considerados indevidos, restando os seguintes valores, abaixo demonstrados, a serem mantidos no presente processo (os valores de multa isolada de CSLL acima estão controlados em outro processo), conforme demonstrado na 2ª diligência:

[...]¹

II – PIS E COFINS – DACON – NÃO CUMULATIVIDADE

A fiscalização procedeu ao lançamento da diferença entre os valores constantes da contabilidade da empresa, com os constantes da DCTF.

A Impugnante arguiu que a Fiscalização desconsiderou o regime não-cumulativo a que a empresa estava obrigada, em razão da modalidade de apuração do lucro a que estava submetida, lucro real.

Alegou-se que a razão de não ter tido valores a recolher, decorreu do fato de ter créditos decorrentes de atividade exportadora incentivada. Vide o alegado no parágrafo 166 da impugnação apresentada:

[...]

De fato, tanto para o PIS quanto para o COFINS, as normas instituidoras do novo regime, não-cumulativo, que passou a ser a regra, excetuaram apenas algumas situações discriminadas nos artigos 8º da Lei nº 10.637/2002 – PIS/Pasep e 10 da Lei nº 10.833/2003 – COFINS:

[...]

O processo foi baixado em diligência de forma a verificar o alegado, bem como considerar, na apuração do *quantum* devido, a existência da DACON e a apuração do PIS e da COFINS pelo regime não cumulativo.

Após a diligência, a empresa alegou o que segue, em relação aos trabalhos realizados, que mantiveram parcialmente os valores constantes do auto de infração (demonstrativos às fls. 3827/3865):

As autuações relativas ao PIS e à COFINS decorreram de supostas divergências entre os valores contábeis registrados em passivo com aqueles declarados na DCTF.

Como exhaustivamente demonstrado na Impugnação de fls., a Sra. AFRB incumbida de suas respectivas lavraturas desconsiderou, por completo, que as contribuições em tela sujeitam-se aos ditames do sistema não cumulativo. Ou seja, IGNOROU as informações consignadas nos respectivos DACONs!.

Nesse contexto, a diligência determinada por esta DRJ teve a finalidade de verificar se, de fato, as divergências existiam.

Extrapolando os comandos contidos na diligência, no sentido de verificar se as divergências nas obrigações acessórias ocorreram, o Relatório da DRFB não só considerou os dados contidos nos DACONs, como promoveu nova análise crítica acerca das apurações das bases de cálculo do PIS e da COFINS. Tanto é assim que, absurdamente, alguns créditos da Requerente não foram aceitos.

Ainda que o CTN proíba expressamente a revisão de critérios materiais do lançamento tributário por ocasião da diligência determinada pela DRJ, e que não haja qualquer crédito não comprovado, o fato é que a Requerente não pretende refletir nesta oportunidade de forma mais aprofundada sobre esta questão.

Por uma razão simples, a Sra. AFRFB, sem qualquer fundamento legal e/ou jurídico, por sua conta desconsiderou o fato de que os créditos gerados e não aproveitados em um determinado mês são passíveis de aproveitamento nos meses subsequentes, conforme estabelece o artigo 3º, § 4º, das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/04 (ver planilhas anexas - Doc. 01). Isso pode ser verificado por meio do demonstrativo elaborado pela Requerente (fls. 3855/3859), com os dados extraídos das planilhas anexas ao Relatório (“Demonstrativo do PIS e COFINS 2005 e 2009 ”).

Ante todo o exposto, resta absolutamente claro que muito embora a diligência realizada tenha reduzido a exigência em percentual expressivo, a única razão pela qual ainda uma parte dela remanesceu decorreu do erro acima demonstrado. Por esta razão pede e espera a Requerente que toda a exigência fiscal

relativa às contribuições PIS e COFINS seja integralmente cancelada.

Por fim, não se pode deixar de mencionar que outros erros foram cometidos, como, por exemplo, o fato de que Darfs devidamente recolhidos foram solenemente desconsiderados, para efeito de elaboração do Relatório. É o caso dos Darfs de COFINS, nos valores de R\$ 18.696,29 e de R\$ 56.154,14, referentes aos meses competência 06/07 e 11/07 (Doc. 02).

Os créditos foram objeto de análise pela Autoridade Diligenciante, conforme solicitado (constante da letra “e” da Resolução – fl. 3279 dos autos), sendo que a Impugnante reclama que:

A) mesmo com as glosas procedidas durante os trabalhos, haveria crédito a serem aproveitados de períodos anteriores, conforme previsão legal (o artigo 3º, §4º, das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/04), o que não teria sido concedido na diligência; e,

B) que não foram aproveitados alguns Darfs, quando da elaboração das planilhas.

É de se lembrar o que dispõe o art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2004 citado (a redação na parte transcrita é idêntica):

[...]

Os autos foram reenviados para análise e quantificação em razão desses pontos faltantes solicitando o que segue:

1- Em relação a questão levantada em “A)”, verifica-se que de fato, não houve o aproveitamento, por parte da Fiscalização, de créditos residuais, em meses posteriores, somente dentro do próprio mês.

É de se atentar a necessidade da Fiscalização verificar a possibilidade de se aplicar, in casu, o constante da SCI Cosit nº 24, de 2007, bem como o ADI SRF nº 3/2007, e de outros atos existentes, justificando as escolhas tomadas para possibilitar o exercício da ampla defesa no contencioso, inclusive com a elaboração de planilhas, mês a mês, relacionando as razões de não se aproveitar, ou se aproveitar, determinado crédito na forma solicitada pela empresa. Solicita-se o encaminhamento em papel e dos arquivos magnéticos de forma a possibilitar eventual retificação, nos valores, em julgamento, evitando retorno desnecessário do processo em nova diligência.

2 – No que se refere ao item “B”, deve-se abrir a possibilidade da Impugnante demonstrar quais os DARFs que teriam sido ignorados, bem como a existência de DCTFs a eles vinculados, lembrando-se que o lançamento de PIS/COFINS deu-se entre escrituração versus DCTF, e não escrituração versus DARF. Se os recolhimentos forem superiores às DCTFs correspondentes, verificar sua disponibilidade, lembrando que não há possibilidade de retificar DCTF em relação aos períodos lançados (a não ser nos termos da IN RFB nº 1.110/2010 art. 9º, §§ 4º e 6º, com observância do prazo previsto no seu § 5º, em

sua atual redação). Há, outrossim, a necessidade de elaboração de planilha demonstrativa (há, no Termo de Verificação de fls. 849/855, relação das DCTFs consideradas quando da autuação), com a indicação dos pagamentos existentes, para todos os períodos em que tiver DARFs e/ou DCTF não consideradas.

3 - Solicita-se à empresa e à Fiscalização que forneçam as demonstrações elaboradas em papel, acompanhadas dos arquivos magnéticos correspondentes. A título de observação, cabe lembrar que a empresa alega ter se pautado, na escrituração do PIS e do COFINS, nas instruções contidas na Interpretação Técnica nº 01/04, editada pelo Instituto de Auditores Independentes do Brasil ("IBRACON"). Anexamos ao processo cópia da referida instrução, reeditada em 24/09/2007, extraída do sítio www.ibracon.com.br em 09/09/2011 (fls. 3518/3525).

Quanto ao PIS e à COFINS, a Fiscalização analisou os valores escriturados e pagos, utilizou-se também da DAICON, aproveitou créditos existentes e concluiu nos seguintes termos:

Isto faz com que não haja valores a lançar de PIS e de COFINS em 2007. A mesma coisa ocorre quanto aos outros meses lançados. Há na DAICON dos meses lançados de PIS e COFINS o aproveitamento de créditos de 2004 onde existiu um saldo significativo de créditos vinculados à Receita de Exportação remanescentes. Portanto, considerando o aproveitamento dos créditos não utilizados em 2004, não há valores a lançar de PIS e COFINS desde 2005 a junho de 2009.

Logo, procedente a impugnação no tocante ao PIS e à COFINS, devendo os lançamentos relativos a estas contribuições serem exonerados *in totum*.

Entendo que não há reparos a fazer ao entendimento do acórdão recorrido, uma vez que as diligências realizadas confirmaram os equívocos nos lançamentos realizados, apontados pela recorrente em sua impugnação.

Diante do reexame dos dados lançados, em cotejo com a escrituração contábil da recorrente, a autoridade fiscal responsável pelas diligências verificou que por ocasião do lançamento a fiscalização deixou de considerar a existência de balancetes de suspensão/redução, bem como dos pagamentos acumulados ao longo do ano, na apuração das estimativas mensais, o que resultou na majoração indevida das bases de cálculo das multas isoladas aplicadas.

O mesmo se deu com relação ao lançamento do PIS e da Cofins, pelo fato de a fiscalização ter ignorado a existência de créditos a compensar, em face da aplicação do regime da não-cumulatividade, além da ocorrência de saldos de créditos que poderiam ser aproveitados em períodos subsequentes, como vieram a atestar as diligências realizadas.

Por todo o exposto, tratando-se de matérias de fato, devidamente apuradas e esclarecidas no bojo das diligências, acolhendo quase na íntegra os argumentos da recorrente, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

O recurso voluntário interposto é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Portanto, dele conheço.

A recorrente se insurge contra a manutenção parcial, pelo acórdão recorrido, do lançamento relativo às multas isoladas por falta de recolhimentos de estimativas de IRPJ e CSLL.

Alega a recorrente que é indevida a exigência de multa isolada sobre as diferenças de estimativas apuradas após o encerramento do exercício, pois já tendo sido apurada a real base de cálculo sobre o qual são devidos os tributos relativos a cada ano-base, não há que se falara em exigências com base nos vencimentos mensais, conforme jurisprudência da CARF que indica.

Não obstante o respeitável entendimento de grande parte dos membros deste órgão julgador que adotam o entendimento contido nas alegações da recorrente, conforme jurisprudência citada no recurso voluntário, ousou divergir de tal interpretação pelas razões que passo a expor.

A lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, situação esta configurada exatamente após o encerramento do exercício.

De fato, impõe-se no caso a interpretação sistemática da norma, para a correta aplicação das multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Para melhor entendimento da discussão, transcrevo abaixo os dispositivos questionados (em sua redação original):

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

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; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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

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; [\(Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

*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. [\(Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

(grifei)

Parece-me cristalino que só faz sentido a aplicação da multa isolada quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário caberia à administração tributária exigir o tributo devido (por estimativa) acrescido de multa de ofício e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa isolada quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

Senão vejamos: se a fiscalização constataste que o contribuinte deixou de recolher as antecipações mensais e já apurou o saldo de tributo devido no ano-calendário (tendo recolhido este ou não), não faria sentido a norma exigir o recolhimento do tributo que fora devido por antecipação, pois já conhecido o montante efetivamente devido no exercício, sob pena de em grande parte dos casos, o tributo ser arrecadado e ato contínuo ser restituído ao sujeito passivo, o que careceria de razoabilidade. No entanto, entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada. Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício. Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que “a lei não contém palavras inúteis”. Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º). Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu “Caixa” e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes. São de conhecimento geral os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial.

Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Examinando ainda a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um “*bis in idem*” sobre um mesmo fato na aplicação da multa isolada e da multa de ofício, argumento que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistências das duas penalidades.

Não vejo no presente caso como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades. A lei é extremamente clara ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização. Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado “*bis in idem*”. Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea “c” do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

Por fim, a definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que não cabe no âmbito deste colegiado.

Ante ao exposto, rejeito a alegação da recorrente quanto à aplicação da multa isolada do IRPJ e da CSLL.

Por fim, examino o argumento da recorrente no que concerne à impossibilidade de incidência de juros de mora à taxa de juros Selic sobre a multa, alegando falta de previsão legal.

Entendo que não tem razão a recorrente.

Dispõe o art. 161 do CTN que o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que se a lei não dispuser de modo diverso os juros são calculado à taxa de 1% ao mês.

Ocorre que o legislador estabeleceu no art. 61 da Lei nº 9.430/1996 que, a partir de janeiro de 1997, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Não resta dúvida que os débitos a que se refere a Lei nº 9.430/1996 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

O crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Por sua vez, o art. 113, em seu parágrafo primeiro define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Ora, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

Assim é que o art. 142 do mesmo CTN determina que a autoridade competente constitua o crédito tributário, calculando o montante do tributo e a penalidade aplicável.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida juntamente com o tributo devido. Assim, uma vez constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve incidir integralmente os juros à taxa Selic.

A jurisprudência das turmas desta câmara e da própria CSRF é majoritária a favor da incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício:

Acórdão nº 1301-000.111, de 04/12/2012:

JUROS SOBRE MULTA. INAPLICABILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA.

A obrigação tributária principal dá-se com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional, de sorte que o crédito tributário corresponde à obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Acórdão nº 1302-000.959, de 07/08/2012:

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Por fim, é de se observar que a incidência de juros Selic sobre a multa exigida isoladamente é expressamente prevista no § único do art. 43 da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Por estas razões rejeito a alegação da recorrente.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a exigência dos valores remanescentes do lançamento de multas isoladas, mantidos pelo acórdão recorrido, e a incidência de juros Selic sobre as multas ora exigidas.

CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento aos recursos de ofício e voluntário, nos termos acima proferidos

Sala de sessões, em 10 de Abril de 2014.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER -
Redator designado.

Em que pese o laborioso voto apresentado pelo ilustre Sr. Relator, peço vênia para aqui abrir a divergência, destacando, especificamente, o entendimento que já há tempos temos sustentado a respeito da inviabilidade da exigência da apontada "Multa Isolada" pelo não recolhimento de estimativas (ou, no caso, pelo recolhimento insuficiente noticiado), quando identificada a apurada após o encerramento do respectivo ano-calendário, na linha, inclusive, indicada pelo próprio recorrente nos precedentes citados.

A matéria, portanto, cinge-se à análise própria dos contornos normativos aplicáveis ao chamado *recolhimento de estimativas mensais*, que, como se verifica, pelas sistemáticas próprias daqueles referidos tributos (IRPJ e CSLL, apurados pelo Lucro Real), representam-se, de fato, como meras antecipações do montante devido ao final do exercício.

Em que pese as muitas discussões ainda hoje existentes sobre a matéria, é relevante observar que, a seu respeito, a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF já se debruçou sobre a matéria, sendo relevante destacar, a seu respeito, as disposições trazidas no voto proferido pelo ilustre Conselheiro Dr. Valmir Sandri, que, analisando com maestria a matéria, assim então assento:

Número do Processo 10980.005828/2005-34

Contribuinte GONVARRI BRASIL PROD SIDERURGICOS SA

Tipo do Recurso RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

Data da Sessão

Relator(a) VALMIR SANDRI

Nº Acórdão 9101-001.547

Tributo / Matéria

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros: Valmar Fosênc de Menezes, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Karem Jureidini Dias, Jorge Celso Freire da Silva, Plínio Rodrigues Lima e João Carlos de Lima Junior. Fez sustentação oral o advogado Dr. Ricardo Fernandes OAB/SP nº 183.220. (documento assinado digitalmente) OTACÍLIO DANTAS CARTAXO Presidente (documento assinado digitalmente) Valmir Sandri Relator Participaram do julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Valmar Fonseca de Menezes, José Ricardo da Silva, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Karem Jureidini Dias, Plínio Rodrigues de Lima, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva e Suzy Gomes Hoffmann.

Ementa

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/06/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente e

m 03/06/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 30/07/2015 por VALMAR FO

NSECA DE MENEZES, Assinado digitalmente em 03/06/2015 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO

Impresso em 30/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

(Destaque nosso)

Da leitura desse relevante precedente, verifica-se que, tomando-se em conta a aplicação das disposições do mencionado Art. 44 da Lei 9.430/96, pacificou-se naquela Câmara Superior o entendimento de que a base de cálculo indicada pela legislação de regência para a apuração da referida multa isolada seria o montante ou a diferença do tributo devido, o que, no caso de apuração de prejuízos fiscais e/ou bases negativas, efetivamente impõe a conclusão de que o montante da penalidade, no caso, seria igual a zero.

Vejamos o trecho destacado do voto exarado naquele feito:

A sanção prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 decorre do descumprimento do dever de pagar o tributo. Para quem opta pela tributação pelo lucro real anual, o pagamento dá-se mediante antecipações do valor estimado e ajuste ao final do período, quando efetivamente se apura o tributo devido.

A jurisprudência desta Câmara Superior consolidou-se no sentido de que as duas condutas (antecipação e ajuste), embora distintas, estão materialmente ligadas, eis que o cálculo do valor estimado repercute na apuração do ajuste ao final do período. Nesse passo, a primeira conduta (o dever de antecipar), só existe antes do encerramento do período de apuração, e apenas até esse termo seu descumprimento será alcançado pela penalização. Após o encerramento do período, a conduta exigível é o dever de apurar e pagar o tributo devido no ajuste.

Dessa inteligência da norma resulta que, encerrado o ano-calendário, não mais existe o dever de antecipar, e assim, a multa pelo descumprimento do dever de pagar o tributo só incide sobre a diferença entre o tributo devido no período e o já pago (quer sobre forma de estimativas, quer sobre forma de ajuste).

A sanção prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 decorre do descumprimento do dever de pagar o tributo. Para quem opta pela tributação pelo lucro real anual, o pagamento dá-se mediante antecipações do valor estimado e ajuste ao final do período, quando efetivamente se apura o tributo devido.

A jurisprudência desta Câmara Superior consolidou-se no sentido de que as duas condutas (antecipação e ajuste), embora distintas, estão materialmente ligadas, eis que o cálculo do valor estimado repercute na apuração do ajuste ao final do período. Nesse passo, a primeira conduta (o dever de antecipar), só existe antes do encerramento do período de apuração, e apenas até esse termo seu descumprimento será alcançado pela penalização. Após o encerramento do período, a conduta exigível é o dever de apurar e pagar o tributo devido no ajuste.

Dessa inteligência da norma resulta que, encerrado o ano-calendário, não mais existe o dever de antecipar, e assim, a multa pelo descumprimento do dever de pagar o tributo só incide sobre a diferença entre o tributo devido no período e o já pago (quer sobre forma de estimativas, quer sobre forma de ajuste).

(Grifos e destaques nossos)

A partir dessas considerações, entendo, na linha apontado, que o lançamento da referida multa isolada, no caso do não-recolhimento de estimativas, somente tem cabimento no mesmo ano-calendário de sua apuração, sendo certo que, com o encerramento do exercício, a obrigação de recolhimento dessas antecipações dá lugar à apuração e recolhimento do Lucro Real Anual, restando, pois, completamente indevido o lançamento da referida multa isolada quando verificado que, naquele exercício, a contribuinte apurou prejuízo, não restando valor algum a ser recolhido aos cofres fazendários.

Com essas considerações, pedindo as mais respeitosas vênias ao ilustre Sr. Relator, entendo que o recurso interposto merece provimento, especificamente porque, sendo constatada a existência de prejuízo fiscal (e bases negativas), inexigível, após o encerramento do ano-calendário a exigência das estimativas não recolhidas (*Súmula CARF nº 82*), e, pela verificação da inexistência de lucro tributável no exercício, indevida também a cobrança da referida multa isolada, sendo, portanto, completamente infundado o lançamento realizado.

Em face disso, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, reconhecendo a invalidade da exigência da multa isolada após o encerramento do exercício, nos termos e fundamentos aqui então especificamente apresentados.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER – Redator Designado