



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

Processo nº 19740.000209/2008-01
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.747 – 1ª Turma
Sessão de 04 de abril de 2017
Matéria CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTAS ISOLADA E DE OFÍCIO
Recorrente SUL AMÉRICA COMPANHIA DE SEGURO SAÚDE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

SÚMULA CARF N. 105. IMPOSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTAS DE OFÍCIO E ISOLADA NA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL CALCULADA POR ESTIMATIVAS MENSAS.

Embora decorram de fatos jurídicos considerados em momentos distintos, a multa isolada pela não observância do regime de estimativa e a multa de ofício pelo não recolhimento do tributo devido ao final do exercício não podem ser aplicadas conjuntamente, em função da natureza de antecipação do tributo que possui a obrigação objeto da sistemática de apuração mensal.

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, em dar-lhe provimento.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela SUL AMÉRICA COMPANHIA DE SEGURO SAÚDE em face do **Acórdão n. 1401-00.483**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, que unanimemente afastou a preliminar de nulidade e, por voto de qualidade, entendeu possuírem os tributos com exigibilidade suspensa caráter de provisão, indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mantendo também a aplicação concomitante das multas isolada pela não observância do regime de estimativas mensais e de ofício devida ao final do ano calendário, em razão de considerar distintas suas hipóteses de incidência.

A exigência em questão decorre de **autuação fiscal** realizada sob o posicionamento de que o sujeito passivo não teria adicionado para determinação da base de cálculo da CSLL no ano calendário 2003 parcelas das despesas com a Contribuição ao PIS e a COFINS cuja exigibilidade encontrava-se suspensa por depósitos judiciais, deixando-se de recolhê-la no regime de estimativas mensais, pelo que, conjuntamente à multa de ofício pelo não pagamento do tributo, aplicou-se a multa isolada prevista no artigo 44, parágrafo 1º, IV, da Lei n. 9430/96, alterado pelo artigo 14 da Medida Provisória n. 351/07 c/c art. 106, II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Insurgindo-se contra o lançamento, a Recorrente apresentou **Impugnação**, alegando, objetivamente, a diferença entre o IRPJ e a CSLL e a possibilidade de dedução da base da contribuição de tributo cuja exigibilidade encontra-se suspensa em função de depósitos realizados para a discussão judicial de sua inconstitucionalidade, registrado como obrigação legal e não provisão, e o descabimento da aplicação concomitante das multas de ofício e isolada em função de consistir dupla penalidade imposta sobre os mesmos fatos e bases de cálculo.

O posicionamento da Administração Tributária, no entanto, foi mantido pela **decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro**, que compreendeu configurar a discussão judicial uma situação de solução indefinida, de que poderiam resultar efeitos futuros incertos à pessoa jurídica, tornando os tributos com exigibilidade suspensa indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, por guardarem caráter de provisão, o que somente se alteraria com decisão judicial definitiva que lhe fosse desfavorável.

Com relação à multa por falta de pagamento de estimativas, decidiu-se mantê-la, diante do não recolhimento mensal e tampouco demonstração pela empresa em balancetes periódicos que estaria dispensada de fazê-lo, independentemente do resultado final do ano calendário.

Em face dessa decisão que manteve o posicionamento fiscal, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário**, com argumentos no mesmo sentido que já havia deduzido em sua impugnação administrativa, mas complementou alegando que os fundamentos constantes dos seus itens 6 e 7 a respeito da multa não teriam sido apreciados pela autoridade julgadora, eivando-a de nulidade.

Como adiantado, ao recurso foi negado provimento por unanimidade (i), no que tange a essa preliminar de nulidade, entendendo-se que o julgador não é obrigado a se manifestar sobre todos os argumentos apresentados pela parte, mas deve solucionar as questões postas à sua apreciação, com o seu livre convencimento e de forma fundamentada. Por voto de qualidade (ii), manteve-se (ii.1) o entendimento de que o registro do tributo com exigibilidade suspensa teria natureza de provisão e, por isso, seria indedutível da base de cálculo da CSLL, bem como (ii.2) a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, por se compreender faltar previsão legal para o raciocínio contrário e possuírem hipóteses de incidência distintas e não excludentes. O **acórdão** restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CSLL

Ano: 2003

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSAS. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo nítido caráter de provisão. A dedutibilidade somente ocorrerá após decisão judicial final, desfavorável à pessoa jurídica (acórdão CSRF nº 910100.592, de 18 de maio de 2010).

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.
CABIMENTO.

É cabível a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional ao tributo devido ao final do período de apuração, pois distintas são as hipóteses de incidência legalmente previstas.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade, tendo acompanhado pelas conclusões a Conselheira Karem Jureidini Dias e, no mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Sérgio Luiz Bezerra Presta, Karem Jureidini Dias e Viviani Aparecida Bacchmi. Os Conselheiros Sérgio Luiz Bezerra Presta e Karem Jureidini Dias apresentaram declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Presidente

(assinado digitalmente)

Eduardo Martins Neiva Monteiro Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Viviane Vidal Wagner, Karem Jureidini Dias, Antonio Bezerra Neto, Viviani Aparecida Bacchmi, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Eduardo Martins Neiva Monteiro.

A contribuinte apresentou **Recurso Especial** defendendo (i) a diferença entre o IRPJ e a CSLL e correspondente aplicação do regime de competência, como mais um argumento a fundamentar a sustentada dedutibilidade da base da contribuição de tributos com exigibilidade suspensa, por revelarem natureza de despesa incorrida e não provisão. Com relação ao segundo ponto, argumentou que (ii) após a apuração do lucro real, a multa é aplicada sobre a diferença entre este e a estimativa e (iii) a inaplicabilidade da multa isolada concomitantemente com a de ofício.

Posteriormente à interposição do recurso (19.12.2013), foi protocolizada pela empresa **petição de desistência parcial do recurso** como condição para a sua adesão ao parcelamento previsto na Lei n. 11.941/09 c/c Lei n. 12.865/13, mantendo-o no que diz respeito à discussão das penalidades, pelos dois aspectos destacados acima.

O Recurso Especial foi recepcionado por **Despacho de Admissibilidade** que analisou, face à decisão recorrida, o acórdão n. 9101-00167 e o considerou suficiente como paradigma a demonstrar a divergência. Cientificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional manifestou-se nos autos para informar que não apresentaria **contrarrazões**.

Passa-se, então, à apreciação do recurso.

Voto

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora.

PRELIMINARES

Tempestividade do Recurso Especial

Anteriormente à análise do mérito, verificar-se-á a tempestividade do recurso e o preenchimento dos requisitos para o seu conhecimento.

A respeito do primeiro ponto, identifica-se que a contribuinte foi intimada do acórdão que julgou o recurso voluntário em 03.08.2012 (AR às fls. 412 e 413) e protocolizou Recurso Especial no dia 20.08.2012 (Fl. 442), portanto, dentro do prazo de 15 dias definido pelo *caput* do artigo 68 do Regimento Interno do CARF, que assim dispõem:

“Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão.”

Por essas razões, considera-se o presente Recurso Especial interposto pela SUL AMÉRICA COMPANHIA DE SEGURO SAÚDE tempestivo.

Conhecimento do Recurso Especial

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que divirjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, (1) na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (i) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (ii) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil); (iii) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF; ou (2) de sua interposição, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

Pois bem, voltando-se ao caso concreto, verifica-se que a Recorrente apontou dois fundamentos para a divergência, o primeiro no sentido de que (i) depois da apuração do lucro real, a multa é imposta sobre a diferença entre este e a estimativa, e o segundo sobre (ii) a inaplicabilidade da multa isolada concomitantemente com a de ofício.

O acórdão recorrido teve como realidade fáctica a exigência de valores de Contribuição ao PIS e COFINS considerados não adicionados à base da CSLL em função de sua exigibilidade encontrar-se suspensa por depósito em ação judicial para discussão de sua constitucionalidade, uma vez que entendidos obrigação legal e não provisão, e portanto deduzidos e não recolhidas as correspondentes estimativas. Por discordar do entendimento assumido pela contribuinte, a fiscalização imputou multa isolada, cumulativamente com a àquela de ofício imposta pelo não recolhimento do tributo ao final do período.

Como solução à lide, no que interessa ao objeto do recurso, a turma *a quo* foi sucinta, compreendendo ser cabível a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional ao tributo devido ao final do período de apuração, por entender distintas suas hipóteses de incidência, carecendo de previsão legal o entendimento sustentado pela Recorrente.

Como paradigma da primeira divergência apontada, a Recorrente apresentou um acórdão (n. 01-05.588), da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Para contraponto da tese de que, depois da apuração do lucro real, a multa é aplicada sobre a diferença entre este e a estimativa, recortou os seguintes trechos da decisão recorrida e do acórdão paradigma, respectivamente:

“(…) A decisão foi clara quando entendeu correta, em face de expressa determinação legal, a aplicação do percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor da parcela (estimativa) que deixou de ser recolhida, tendo afastado, portanto, a pretensão de estabelecê-la de forma distinta.”

“Após o levantamento do balanço, a base de cálculo da multa deverá ser a diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas se menores que as obrigatórias, pois esta é a base de cálculo nos termos do caput do artigo 44 da Lei 9.430/96.”

Ocorre que, muito embora se considere o trecho do acórdão paradigma capaz de refletir a tese posta em discussão, entende-se que a questão não foi utilizada como fundamento para a decisão que prevaleceu no acórdão recorrido, não sendo encontrada em sua leitura. O texto reproduzido pela Recorrente, retirado da fl. 8, diz respeito à análise do Relator sobre a arguição de nulidade da decisão da DRJ que não teria se pronunciado sobre o argumento colocado em sua Impugnação Administrativa, tanto é que o parágrafo citado, no caso resumidamente, se lido em sua íntegra, começa com a seguinte frase: “Com relação à base de cálculo da penalidade, não há se falar em omissão. A decisão foi clara quando entendeu correta (…).”

Não se acredita que o Relator do acórdão ora recorrido tenha feito juízo de valor sobre o conteúdo da decisão da DRJ e se manifestado sobre essa tese, mas apenas realizado uma verificação sobre a existência ou não de omissão. Talvez, justamente porque, como se posicionou na oportunidade sobre o julgador *a quo*, não considera imprescindível

para a validade de uma decisão que se analise todos os argumentos aventados.

E, por ocasião do Recurso Especial, ou por intermédio de embargos declaratórios, não se questionou a ausência de manifestação do julgador com relação a este primeiro fundamento. Por essa razão, considerando que o argumento da forma de determinação da base de cálculo da multa por estimativa não foi precisamente objeto de decisão do acórdão recorrido, não conheço o recurso neste ponto.

Já no que tange ao questionamento sobre a cumulação das multas de ofício e isolada pelo não recolhimento de entimativas, entende-se a matéria enfrentada pelo acórdão recorrido, que confirmou essa possibilidade por entender terem hipóteses de incidência distintas, e também, mas com conclusão diversa, pelo Acórdão n. 9101-00.167, indicado como paradigma, cujo trecho destacado transcreve-se abaixo:

“Descabe a concomitância da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de que trata o art. 2o. da Lei n. 9.430/96 com a multa proporcional ao imposto devido decorrente de omissão de receitas, tendo ambas as multas se baseado nos valores desviados da escrituração, sob pena de aplicar-se dupla penalidade sobre uma mesma infração.”

Assim sendo, **VOTA-SE POR CONHECER o Recurso Especial.**

MÉRITO

Coerentemente com a análise realizada para o conhecimento do recurso, a matéria de mérito posta a julgamento restringe-se à definição da possibilidade de cominação simultânea da multa isolada por não pagamento da CSLL calculada com base no regime de estimativas mensais e a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo ao final do ano calendário 2003, fundamentadas nos artigos 44, inciso I e parágrafo 1º, IV, da Lei n. 9430/96., cuja redação original assim versava:

“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:
I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;
(...)
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 base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente.
(...)”

Trata-se de matéria objeto da Súmula n. 105 deste Conselho Administrativo, redigida com os seguintes termos:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. (grifou-se)

Assim sendo, considerando-se que as penalidades ora discutidas foram aplicadas no ano calendário de 2003 e, portanto, anteriores à edição da própria súmula e, principalmente, das alterações promovidas no referido artigo 44 da Lei n. 9.430/96 pela Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488, do mesmo ano, **vota-se por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial**, reformando-se a decisão *a quo* para extinguir o crédito tributário correspondente à multa isolada exigido nos presentes autos.

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora.