



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.729954/2011-56
ACÓRDÃO	1202-002.329 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GOIAS PRODUTOS DE HIGIENE E LIMPEZA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007, 2008

GLOSA DE DESPESAS OU CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Constatada, em procedimento fiscal, a falta de comprovação com documentação hábil e idônea de supostas despesas ou custos incorridos pela empresa, é lícito à autoridade fiscal proceder à glosa dos valores correspondentes.

COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. CASO FORTUITO.

A ocorrência de caso fortuito que impeça momentaneamente a entrega de documentos solicitados em intimação fiscal relacionados a compra de mercadorias não serve como justificativa para que o contribuinte deixe de cumprir com sua obrigação legal de comprovar as operações registradas na escrituração contábil nem transfere esta obrigação para a autoridade fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento da CSLL e das multas isoladas que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado. Negar provimento ao recurso: i) por unanimidade de votos, quanto ao mérito da exigência e: ii) por voto de qualidade em relação à exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros André Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e a Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiróz que votaram por cancelar essa penalidade. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira– Redator ad hoc

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Nos termos do inciso III, do art. 58, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, designou-me redator ad hoc para formalizar o presente acórdão, dado que o relator original Fellipe Honório Rodrigues da Costa não mais integra o CARF.

Como redator ad hoc apenas para formalizar o acórdão, utilizei as minutas de ementa, relatório e voto inseridos pelo relator original no e-processo, e aqui reproduzidas.

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº Acórdão 02-77.766 - 2ª Turma da DRJ/BHE, 29 de novembro de 2017, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo, que será complementado com os fatos que se sucederam:

AUTOS DE INFRAÇÃO E DEMONSTRATIVOS CONEXOS - FLS. 535/634.

Contra o contribuinte, pessoa jurídica já qualificada nos autos, foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em virtude de glosa de compras de mercadorias, por falta de comprovação. Em decorrência dos fatos apurados, foram também lavrados os autos de infração pertinentes ao lançamento de multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

O crédito tributário correspondente foi assim consolidado:

(...)

Aos autos de infração lavrados foram juntados os demonstrativos da compensação de prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL (fls. 630/634).

Para sintetizar os fundamentos do lançamento, destacam-se os termos da descrição dos fatos e enquadramento legal constantes do auto de infração do IRPJ que, em linhas gerais, se repetem nos demais autos de infração lavrados, conforme se passa a explicitar.

Imposto de renda recolhido a menor pela empresa em virtude da adoção de base de cálculo menor que a apurada na sua escrituração contábil e fiscal nos anos-calendário 2007 e 2008, em virtude de valores registrados na conta 3210100014 - COMPRAS DE MERCADORIAS, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a efetivação das mesmas, tais como nota fiscal, duplicata, conhecimento de transporte, comprovação de pagamento, além de divergência na apuração do PIS e COFINS apurada pelo contribuinte no DACON.

A autoridade fiscal passou então a discorrer sobre os termos lavrados em relação ao contribuinte fiscalizado, com destaque para as intimações expedidas, além de documentos e respostas apresentados pelo intimado durante o curso da ação fiscal.

Analisando os documentos/livros apresentados pelo contribuinte, foi constatado que os balancetes foram apurados mensalmente, mas não de forma acumulada, e transcritos para o livro LALUR. Tendo em vista a opção do contribuinte pelo lucro real anual, deveriam ter sido feitos os balancetes suspensão/redução previstos na legislação de forma acumulada até o término do ano-calendário, transcrevendo os resultados no LALUR e fazendo as adições e exclusões necessárias.

Com base nos balancetes mensais (fls. 85/193), LALUR (fls. 194/240), DCTF (fls. 297/300), DIPJ (fls. 243/296), DACON (fls. 301/481) e Razão das contas "COMPRAS" (fls. 506/512), foram elaborados os demonstrativos pertinentes, tendo sido informado pela fiscalização que no Razão constam os valores relativos a compras que foram objeto do Termo de Intimação Fiscal nº 7 (fls. 54/62). No termo, foi solicitada a comprovação das liquidações das compras dos anos-

calendário de 2007 e 2008 constantes da relação anexa, tendo sido registrado que não houve a comprovação. Assim, na elaboração dos demonstrativos, foram glosados os valores relativos às compras. Tratou ainda a fiscalização sobre a apuração da Cofins e do PIS.

Em seguida, foram elaborados os demonstrativos de apuração de IRPJ e CSLL (fls. 548/549).

Nos competentes autos de infração pertinentes ao lançamento das multas isoladas, foi constatada a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, tendo sido elaborados balancetes de forma acumulada mensalmente para a apuração do valor da multa aplicada em cada período (fls. 543/547).

DEMAIS DOCUMENTOS E CIÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Os demais documentos que embasaram o trabalho fiscal constam das fls. 02/534.

A ciência do lançamento foi dada por meio do termo competente, por via postal (Aviso de Recebimento - AR - fls. 639), em 26/12/2011.

IMPUGNAÇÃO - FLS. 641/719.

O contribuinte apresentou a impugnação em 20/01/2012, contra o auto de infração lavrado em conclusão aos processos nº 10120.729954/2011-56 e 10120.729956/2011 45, cujo conteúdo, em síntese, se passa explicitar.

O impugnante faz um resumo da autuação, ressaltando que a fiscalização tinha por objetivo a verificação da conta 3210100014 - COMPRAS DE MERCADORIA, em relação à qual o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou mediante documentação hábil e idônea a sua efetivação.

Afirma o impugnante que no dia 03/10/2011 protocolizou os documentos (fls. 63/72) informando da impossibilidade de atender o Termo de Intimação Fiscal n. 07, em razão do roubo de seu veículo em 21/03/2011, onde se encontravam os referidos documentos para serem entregues ao contador da empresa, tendo sido lavrado pela fiscalização o Termo de Constatação Fiscal n. 08, no dia 17/10/2011, capeando a seguinte advertência: " .. a não comprovação de faturamento e custos ensejaria o arbitramento do lucro com as informações que se dispuser".

Em razão dos fatos apurados, foram lavrados os autos de infração para exigência de IRPJ, CSLL, multas isoladas, além de Cofins e PIS.

O impugnante faz referência às disposições do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ao § 1º do art. 113 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, para questionar onde estão as provas indispensáveis à comprovação do ilícito, os laudos, termos, a que alude o dispositivo legal referido? No processo não estão, o que confirma a hipótese do lançamento tributário e a multa isolada terem sido feitos por mera presunção da autoridade administrativa, situação expressamente vedada pelo Decreto 70.235/72.

Ademais, o lançamento por presunção, não obstante afrontar o que dispõe o próprio ordenamento citado, fere, ainda, o preceito contido no artigo 16, § 4º do mesmo Decreto, que preservou uma excludente de ilicitude fiscal fundada no "caso fortuito" ou "força maior".

Citando registro feito no auto de infração lavrado, afirma que os documentos de fls. 63/72 aludidos pela fiscalização se referem ao Boletim de Ocorrência do furto do veículo que transportava os documentos da empresa, o pagamento do seguro, pelo furto, e depoimentos.

Como se vê, não se trata de nada hipotético, mas sim de uma eventualidade efetivamente ocorrida, que impossibilitou o contribuinte, ora impugnante, de exhibir os documentos que lhe foram exigidos pelo agente fiscalizador. Mas, com efeito, isso só não basta, para se determinar a glosa, dos referidos documentos e, por conseguinte alterar a realidade contábil da empresa, notadamente, ao manipular a conta "COMPRA DE MERCADORIAS" nada mais fez do que eliminar o custo de produção, criando um "lucro" que ela jamais teve. Ademais, seria ingênuo supor, como quer a fiscalização, que uma indústria, em pleno processo produtivo, pudesse fabricar seus produtos sem adquirir matéria prima.

A fiscalização dispõe de outros meios para realizar seu mister, mas, de qualquer forma, tem que comprovar a fraude, para atender o que dispõe o artigo 9º, "caput" do Decreto 70.235/72, sob o qual fundamentou a imposição do imposto, contribuições e multa isolada, aplicada ao contribuinte por mera presunção, condição vedada pelo decreto que orienta a atividade do poder punitivo do Estado.

Em relação ao Termo de Constatação nº 8, afirma que, dentre os livros devolvidos, constava o Diário Geral "Livro de Entrada de Mercadorias", no qual se encontram registradas todas as notas fiscais de entradas de mercadorias, devidamente identificadas pelo número, data, empresa emissora, valor etc, de forma que o contribuinte, ora impugnante, jamais pretendeu sonegar informações ou documentos para o fisco.

E outro lado, para fins de prova definitiva do alegado, valendo-se o impugnante do que dispõe o parágrafo IV do artigo 16 do Decreto 70.235/72, que prevê a produção de prova pericial, requer seja deferida esse meio de prova, para o que, após deferida, indicará seu "expert" que apresentará seus quesitos.

Ante o exposto e à luz do ordenamento trazido à colação, requer a procedência da presente impugnação, para declarar ineficazes, sem nenhum efeito, os autos de infração combatidos.

A 2ª Turma da DRJ/BHE julgou improcedente a impugnação, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

GLOSA DE DESPESAS OU CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Constatada, em procedimento fiscal, a falta de comprovação com documentação hábil e idônea de supostas despesas ou custos incorridos pela empresa, é lícito à autoridade fiscal proceder à glosa dos valores correspondentes.

COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. CASO FORTUITO.

A ocorrência de caso fortuito que impeça momentaneamente a entrega de documentos solicitados em intimação fiscal relacionados a compra de mercadorias não serve como justificativa para que o contribuinte deixe de cumprir com sua obrigação legal de comprovar as operações registradas na escrituração contábil nem transfere esta obrigação para a autoridade fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento da CSLL e das multas isoladas que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário pugnando pelo provimento do recurso nos seguintes termos:

De todo o exposto, requer-se que essa Egrégia Turma Julgadora, observando disposto no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, consoante o qual "Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta", se digne a conhecer e dar provimento a este recurso voluntário para:

a) declarar a nulidade do Acórdão nº 02-77.766 (fls. 722-731) por cerceamento do direito de defesa da recorrente, ex vi do art. 59, inc. II, do Decreto nº 70.238/72, com o conseqüente retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte para que aprecie as razões deduzidas pela recorrente no aditamento da impugnação (fls. 675-707), consoante os fundamentos deduzidos no item "II" desta peça recursal;

b) reformar o v. aresto em testilha (fls. 722-731), cancelando a totalidade dos créditos tributários lançados, conforme as razões expendidas no item "III.1" deste recurso;

c) na eventualidade de não ser acolhido o pedido anterior, reformar parcialmente o r. acórdão vergastado (fls. 722-731), cancelando os créditos tributários relativos às multas isoladas pela falta de recolhimento do IRPJ Estimativa e da CSLL Estimativa, segundo as razões expendidas no item "III.2";

d) caso não sejam acolhidos quaisquer dos pedidos anteriores, reformar parcialmente o Acórdão nº 02-77.766 (fls. 722-731), cancelando parcialmente os créditos tributários referentes às multas isoladas, na parte em que excederem os valores calculados com base no percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DA PRELIMINAR DE MÉRITO ALEGANDO NULIDADE DO ACÓRDÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Antes de adentrar ao mérito cumpre enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente em que afirma ter seu direito de defesa cerceado, uma vez que a decisão da DRJ não se pronunciou a respeito do aditamento da impugnação engendrada pela recorrente, nos seguintes termos:

(...) 14. Entretanto, acerca dos fundamentos expendidos e dos pedidos formulados no aditamento da impugnação (fls. 675-707), a preclara 2ª Turma da DRJ/BHE não se pronunciou, razão pela qual o Acórdão nº 02-77.766 (fls. 722-731) é nulo de pleno direito por cerceamento do direito de defesa da recorrente, ex vi do art. 59, inc. II, do Decreto nº 70.238/72, senão se confirmam as razões que se seguem.

(...)30. Consectariamente, por não ter a egrégia 2ª Turma da DRJ/BHE se manifestado sobre as razões deduzidas pela recorrente no aditamento da impugnação (fls. 675-707), exsurge, à toda evidência, a nulidade do Acórdão nº 02-77.766 (fls. 722-731) por cerceamento do direito de defesa, ex vi do art. 59, inc. II, do Decreto nº 70.238/72, cuja declaração se impõe a esses (as) eminentes Conselheiros(as), com o conseqüente retorno dos autos ao órgão julgador a quo para que sane esse vício.

Entendo que a preliminar deve ser rejeitada de plano, isso porque no que concerne ao aditamento, restou claro que nenhum documento foi trazido aos autos pelo impugnante e foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em virtude de glosa de compras de mercadorias, por falta de comprovação.

Nesse sentido, ainda que o aditamento, na visão do recorrente, tenha trazido esforço argumentativo a sua impugnação, ausente a comprovação necessária da compra das mercadorias, não poderia ser outra a decisão de primeiro grau, em outras palavras, a conclusão da DRJ é rigorosamente coerente entre a premissa firmada e a sua respectiva conclusão.

Portanto, não antevejo qualquer cerceamento ao direito de defesa da recorrente ou qualquer impeditivo ao contraditório que pudesse macular a decisão de primeiro grau, razão pela qual a nulidade deve ser rejeitada.

DO MÉRITO

No que diz respeito ao mérito, o propósito recursal se trata da análise da (im)procedência de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em virtude de glosa de compras de mercadorias, por falta de comprovação. Em decorrência dos fatos apurados, foram também lavrados os autos de infração pertinentes ao lançamento de multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

A recorrente, inconformada com a decisão da DRJ, sustenta em seu Recurso Voluntário a necessidade de a autoridade fiscal ter procedido com o arbitramento do lucro nos termos do artigo 530 do RIR, nos seguintes termos:

(...)37. Fixadas essas necessárias premissas, passa a recorrida a expor os argumentos que se prestam a evidenciar que se impunha à autoridade lançadora, in casu, a realização do arbitramento previsto no art. 530 do RIR/99. Confira-se!

(...)48. No entanto, em 26/12/2011, 4 (quatro) dias antes do encerramento do prazo legal para o atendimento do solicitado no TIF nº 0010, a autoridade fiscal,

sem apresentar qualquer justificativa e sem a emissão de novo TCF ou TIF, realizou os lançamentos ora vergastados, mediante os quais lançou créditos tributários relativos ao IRPJ, CSLL, multas isoladas pela falta de recolhimento do IRPJ Estimativa e da CSLL Estimativa de forma totalmente diferente do procedimento previsto na legislação tributária, o qual seria a apuração do lucro da recorrente pela sistemática do lucro arbitrado, e não pelo lucro real anual - isso será visto mais detidamente adiante.

(...)50. Ora, se a totalidade do crédito tributário lançado tem origem exclusiva na glosa das notas fiscais relacionadas no TIF nº 0007 e se, segundo a própria autoridade lançadora, a falta de comprovação de aquisição das mercadorias nelas relacionadas ensejaria o arbitramento do lucro, resulta incontestável o grave erro cometido pelo Fisco ao recompor o lucro real anual da recorrente a partir da exclusão das referidas notas fiscais, sem levar em consideração que a própria recorrente já lhe havia informado acerca do roubo dos seus documentos e livros fiscais.

51. Ademais, se nenhuma nota fiscal de compra ou de venda de mercadoria foi apresentada à autoridade fiscal atuante durante a ação fiscal, não houve qualquer razão lógica ou base legal para que a referida autoridade, ao seu alvedrio, desconsiderasse, para efeito de apuração do custo dos produtos vendidos e de créditos da COFINS e da Contribuição para o PIS, somente as notas fiscais relacionadas no TIF nº 0007.

52. No caso sob exame, somente caberia à autoridade lançadora a desconsideração da escrita contábil e fiscal da recorrente para fazer a apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro arbitrado e a cobrança da COFINS e da Contribuição para o PIS pelo regime cumulativo.

A partir da transcrição acima, a insurgência da recorrente diz respeito a forma como a autoridade fiscal procedeu ao lançamento, na sua visão, pelo fato da fiscalização ter advertido que haveria o arbitramento do lucro acaso o contribuinte não apresentasse a documentação necessária e, pelo fato dele não tê-la apresentado, a autoridade fiscal estaria vinculada ao lançamento por arbitramento e não poderia ter procedido com a recomposição da base de cálculo decorrente das glosa das compras de mercadorias.

No entanto, entendo que não assiste razão ao contribuinte, se de um lado não há discricionariedade da autoridade fiscal para escolher entre arbitrar o lucro e recompor a base, é preciso entender que a atuação fiscalizatória é vinculada à lei com base nas circunstâncias fáticas comprovadas no procedimento fiscal.

É sabido que o arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN é autorizado quando a escrituração é inidônea, há omissão relevante que impossibilite a determinação do montante devido por outros meios, bem como é medida excepcional e subsidiária usada quando não é possível apurar o lucro real por recomposição, segue esta mesma lógica o artigo 530 do RIR.

Noutro sentido a recomposição da base do lucro, ocorre, mesmo nas situações em que o contribuinte deixa de anexar aos autos a documentação requisitada, a autoridade fiscal dispõe de elementos objetivos e consegue quantificar a glosa de despesas indevidas, portanto, a não apresentação da documentação não autoriza automaticamente o arbitramento por si só, é necessário comprovar que a ausência dos documentos tornou inviável a apuração por meio diretos ou indiretos.

No caso dos autos, a análise do próprio relatório acima transcrito resta evidenciado o caminho percorrido pela autoridade fiscal que possibilitou a recomposição da base demonstrando que não restou impossível a sua recomposição levando em consideração as glosas de compras não comprovadas, nos seguintes termos:

(...) A autoridade fiscal passou então a discorrer sobre os termos lavrados em relação ao contribuinte fiscalizado, com destaque para as intimações expedidas, além de documentos e respostas apresentados pelo intimado durante o curso da ação fiscal.

Analisando os documentos/livros apresentados pelo contribuinte, foi constatado que os balancetes foram apurados mensalmente, mas não de forma acumulada, e transcritos para o livro LALUR. Tendo em vista a opção do contribuinte pelo lucro real anual, deveriam ter sido feitos os balancetes suspensão/redução previstos na legislação de forma acumulada até o término do ano-calendário, transcrevendo os resultados no LALUR e fazendo as adições e exclusões necessárias.

Com base nos balancetes mensais (fls. 85/193), LALUR (fls. 194/240), DCTF (fls. 297/300), DIPJ (fls. 243/296), DACON (fls. 301/481) e Razão das contas "COMPRAS" (fls. 506/512), foram elaborados os demonstrativos pertinentes, tendo sido informado pela fiscalização que no Razão constam os valores relativos a compras que foram objeto do Termo de Intimação Fiscal nº 7 (fls. 54/62). No termo, foi solicitada a comprovação das liquidações das compras dos anos-calendário de 2007 e 2008 constantes da relação anexa, tendo sido registrado que não houve a comprovação. Assim, na elaboração dos demonstrativos, foram glosados os valores relativos às compras. Tratou ainda a fiscalização sobre a apuração da Cofins e do PIS.

Em seguida, foram elaborados os demonstrativos de apuração de IRPJ e CSLL (fls. 548/549). (...)

Nesse sentido, nada a prouver em relação a este tópico.

DA MULTA DE OFÍCIO DE CONCOMITANTEMENTE COM A DA MULTA ISOLADA

Por outro lado, entendo incorreta a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada em vista da falta de pagamento das estimativas mensais e me posiciono no sentido inverso ao Acórdão.

Não há dúvida que com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “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.” Em outras palavras, a Súmula aplica-se inquestionavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Conforme aduzido no voto pelo Ilustre Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, no Processo nº 15504.729918/2014-44, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9101-006.618 – CSRF / 1ª Turma Sessão de 14 de junho de 2023 que assim se posicionou, in verbis:

(...) Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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; 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.

§ 1º - O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins¹, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

(...)Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96,

apenas vindo para cambiar a geografia das previsões inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela incoerência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v.

Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E.

CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)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. (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra².

Frise-se que, *per se*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja,

a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta.

E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa

proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, 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. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (ratio decidendi) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 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.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que as multas isoladas não têm cabimento, em razão do princípio da consunção devendo, portanto, ser exoneradas e, como a única matéria remanescente a ser apreciada diz respeito a aplicação concomitante das multas, entendo que o Recurso Voluntário deve ser provido.

Portanto, dou provimento ao presente ponto.

DA ALEGAÇÃO DE ERRO COMETIDO PELA AUTORIDADE FISCAL AUTUANTE EM RELAÇÃO AO PERCENTUAL DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 44, INC. II, ALÍNEA "B", DA LEI Nº 9.460/96

O recorrente também alega que houve erro pela autoridade fiscal autuante em relação ao percentual da multa isolada prevista no art. 44, inc. II, alínea "b", da lei nº 9.460/96.

No contexto dos autos, como este relator entende por afastar a multa isolada em detrimento do princípio da consunção que inviabiliza a aplicação da referida multa com a multa de ofício, deixo de me pronunciar sobre esta matéria, mas faço consignar que a base legal utilizada no Auto de Infração determina o percentual de 50% a título de multa isolada referente a ausência de recolhimento total ou parcial das estimativas mensais: Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade, e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para exonerar a multa isolada em função do princípio da consunção.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, redator designado

Peço vênia ao I. Relator para manifestar divergência em relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício exigida junto com o tributo.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supramencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste. A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se (destaque acrescido):

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;

(.....)

Com base na redação do caput essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas

seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

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

(.....)

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.

(.....)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um minus em direção a um plus.

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto