



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10320.725001/2019-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.421 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2023
Recorrente HOSPITAL SAO DOMINGOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

AUTO DE INFRAÇÃO. ALEGAÇÃO DE INFRAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. INCOMPETÊNCIA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos da Súmula 2 do CARF, bem como do art. 26-A do Dec. 70.235/72, o CARF não tem competência para efetuar controle de constitucionalidade. Assim, os argumentos que versem sobre tal matéria no Recurso Voluntário não devem ser conhecidos.

ALEGAÇÃO DE INFRAÇÃO. PRINCIPIO DA BOA-FÉ E *VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM*. NÃO CONSTATAÇÃO. PARCELAMENTO. LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE ATOS COBRANÇA. A realização de lançamento na vigência de parcelamento, quando não há atos de cobrança, nos termos de entendimento do STJ, não caracteriza infração à boa-fé, nem ao *venire contra factum proprium*.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

DECADÊNCIA. IRPJ/CSLL. HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO NECESSÁRIO. STJ. HOMOLOGAÇÃO DO VAZIO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme jurisprudência do STJ, não se aplica o art. 150, § 4º do CTN nos casos em que não há qualquer pagamento por parte do sujeito passivo, uma vez que o vazio não pode ser homologado

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano

calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF n.º 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, i.ii) rejeitar a preliminar de decadência suscitada, tendo o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca acompanhado o Relator pelas conclusões; i.iii) negar provimento ao recurso voluntário relativamente às infrações apuradas pelo Fisco com a multa de ofício de 75%; ii) por voto de qualidade, nos termos do artigo 1º, da MP n.º 1.160/2023, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de multas isoladas, vencidos o Relator e os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio, Jandir José Dalle Lucca e Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada), que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart – Relator

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocado(a)), Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. **2.556-2.577** e docs. anexos) interposto em face de Acórdão n.º **16-91.259**, da 3ª Turma da DRJ/SPO (fls. **2.537-2.548**), em sessão realizada na data de 12 de dezembro de 2019, por meio do qual o referido Órgão julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo Contribuinte (fl. **2.470-2.497**), de forma a manter o crédito tributário lançado em desfavor do Impugnante.

I. Auto de Infração (AI), Impugnação e DRJ

2. Por economia e celeridade processual, transcreve-se o relatório do Acórdão da DRJ de fls. **2.539-2.544**.

Trata o presente de Autos de Infração (AIs) de IRPJ e de CSLL (e-fls. 2374/2408), referentes aos anos-calendário de 2014 a 2017, de que se cientificaram o Contribuinte em 02/08/2019 (e-fls. 2463), nos seguintes montantes:

IRPJ

	Principal (R\$)	Multa (R\$)	Juros (R\$)	Total (R\$)	MulDI (R\$)
2014	11.155.343,36	8.366.507,52	5.038.868,59	24.560.719,47	2.388.163,62
2015	17.056.205,14	12.792.153,85	5.544.972,29	35.393.331,28	3.202.457,33
2016	20.301.290,85	15.225.968,13	3.914.088,87	39.441.347,85	4.572.296,15
2017	3.971.478,18	2.978.608,63	407.473,66	7.357.560,47	2.474.321,89

CSLL

	Principal (R\$)	Multa (R\$)	Juros (R\$)	Total (R\$)	MulDI (R\$)
2014	4.126.246,58	3.094.684,93	1.863.825,58	9.084.757,09	1.407.639,25
2015	6.360.567,77	4.770.425,82	2.067.820,58	13.198.814,17	2.111.515,73
2016	7.369.904,49	5.527.428,36	1.420.917,58	14.318.250,43	2.713.052,98
2017	1.293.067,54	969.800,65	132.668,72	2.395.536,91	1.341.462,01

AUTUAÇÃO

2. O procedimento fiscal se iniciou em 18/12/2018 (e-fls. 7), resultando na autuação que se encontra sumarizada no Termo de Verificação Fiscal (TVF), de e-fls. 2411/2428.

Procedimento de fiscalização

Cálculo das estimativas mensais

3. As estimativas mensais foram apuradas com base na receita bruta e acréscimos, consoante as ECFs de 2014 a 2016 apresentadas, conforme tabela às e-fls. 2417. O Contribuinte não efetuou a apuração do IRPJ e da CSLL mensal por estimativa na ECF do ano de 2017, o que de acordo com resposta à Fiscalização, tal se deu em função de “equivoco no preparo da ECF”.

3.1. Em relação às estimativas dos meses de dezembro dos anos de 2014 a 2016, não levantou balancetes de suspensão. Embora não tenha apurado em ECF as estimativas dos meses de dezembro destes anos-calendário e de todo o ano de 2017, declarou valores a título de estimativas mensais em DCTF nestes períodos, apresentadas com algumas divergências, conforme tabela de e-fls. 2418.

3.2. Observa-se também que os valores das estimativas dos meses de dezembro dos anos de 2014 a 2016 declarados em DCTF estão relativamente altos. Em dezembro de 2014, por exemplo, o valor informado a título de estimativa do IRPJ é próximo ao imposto anual apurado na ECF antes das deduções, enquanto o valor da estimativa de CSLL informado na DCTF é exatamente igual ao valor anual desta contribuição apurada na ECF antes das deduções. Provavelmente, isso ocorreu em função de equívoco do Contribuinte.

3.3. Já os valores declarados em DCTF em dezembro de 2016 a título de estimativa do IRPJ e da CSLL equivalem aos valores desses tributos apurados anualmente subtraídos

das estimativas apuradas nos meses anteriores. Nota-se ainda que os valores de todos os demais meses do ano de 2016 declarados em DCTF divergem daqueles apurados em ECF.

3.4. De todo modo, apenas uma pequena parcela dos valores das estimativas apurados em ECF e/ou declarados em DCTF foram recolhidos/pagos, conforme tabela de e-fls. 2419/2420.

Apuração do IRPJ e da CSLL com base no Lucro Real

4. A apuração do ano de 2015 foi efetuada incorretamente na ECF, resultando indevidamente em saldo negativo, como se vê na tabela às e-fls. 2420. Isto porque o Contribuinte partiu de lucro igual a zero na Demonstração do Lucro Real. O equívoco foi reconhecido pelo Contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 (e-fls. 57).

5. Na tabela em comento, identifica-se que foram deduzidos indevidamente valores a título de estimativas pagas, pois que não foram recolhidos em sua integralidade. Ademais, os valores dos saldos dos tributos a pagar não foram recolhidos nem informados em DCTF.

Retificação/substituição de Declarações e Escriturações durante o procedimento fiscal

6. O Contribuinte solicitou autorização para proceder à substituição da ECD dos anos de 2016 e 2017 (e-fls. 43 e 46), dada a necessidade de sanar equívocos dessas declarações não passíveis de serem corrigidos por meio de lançamento contábil extemporâneo, como determina o art. 7º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.774, de 2017. Em 22/05/2019, foi efetuada a substituição da ECD 2017 no SPED, não podendo ser feito o mesmo em relação à ECD do ano de 2016, em função da limitação imposta pelo art. 7º, § 4º, da referida IN.

6.1. A fim de corrigir erros de fato e refletir as alterações efetuadas na ECD de 2017, foi emitido termo de intimação solicitando ao Contribuinte a retificação das ECF dos anos de 2016 e 2017, conforme disposto nos arts. 6º-B e 6º-C da IN RFB nº 1.422, de 2013.

6.2. Atendendo ao solicitado no termo de intimação, a Fiscalizada retificou as ECFs dos anos de 2016 e 2017. No entanto, também retificou as ECFs dos anos de 2014 e 2015, não estando estas últimas escriturações cobertas pela espontaneidade.

6.3. Ainda, as ECFs dos anos de 2016 e 2017 não foram retificadas nos termos estabelecidos no Termo de Intimação, já que não deveriam ser alterados os parâmetros de tributação que haviam sido informados nas ECF retificadas.

6.4. Enfim, as principais alterações efetuadas nas novas escriturações (2014 a 2017) foram refletidas nas apurações refletidas nas tabelas de e-fls. 2422. A alteração das bases de cálculo decorreu de ajustes de exclusão efetuados no lucro líquido dos períodos correspondentes. Observa-se, entretanto, que a Fiscalizada continuou efetuando deduções indevidas de estimativas mensais apuradas que não foram pagas, como se disse.

6.5. Constam ainda nas apurações acima deduções a título de “parcelamento formalizado de CSLL/IRPJ sobre base de cálculo estimada”. Em consulta aos sistemas da RFB, averiguou-se que nos dias 18 e 19/06/2019 o Contribuinte efetuou parcelamento das estimativas que haviam sido declaradas em DCTF e estavam em processo de cobrança.

6.6. No decorrer do procedimento fiscal, o Contribuinte retificou também todas as DTCFs do período de 2014 a 2017. Ainda assim, em nenhuma dessas DCTF foram declarados valores de IRPJ e CSLL a título de apuração anual.

Infrações e penalidades

Falta/Insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSLL

7. Conforme já constatado, a Fiscalizada não declarou em DCTF nem efetuou o pagamento do IRPJ e da CSLL apurados anualmente com base no lucro real. Ressalta-se ainda que o saldo do imposto apurado em 31 de dezembro não se confunde com a estimativa apurada nesse mesmo mês. A apuração anual se encontra na tabela às e-fls. 2424.

7.1. As bases de cálculo utilizadas foram aquelas informadas pelo contribuinte nas ECFs retificadoras. Embora não estivesse espontâneo em relação às ECFs de 2014 e 2015, restaram comprovados através da documentação apresentada os ajustes de exclusão efetuados no lucro líquido dos anos correspondentes que resultaram nas bases de cálculo discriminadas.

7.2. Do imposto apurado foram subtraídos os valores efetivamente pagos a título de estimativa e os valores retidos na fonte, conforme prevê o art. 2º, § 4º, incs III e IV, da Lei nº 9.430, de 1996. Os valores das retenções foram obtidos através de consulta às Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte constantes dos sistemas da RFB. Foram consideradas as retenções incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real, não se computando aquelas incidentes sobre aplicações financeiras e/ou rendimentos tributados exclusivamente na fonte.

7.3. Outrossim, consoante afirmado, o Contribuinte efetuou parcelamento das estimativas mensais que haviam sido declaradas em DCTF (antes das retificadoras) e subtraiu esses valores da apuração anual do IRPJ e da CSLL efetuada nas ECF retificadoras, de modo que não restasse nenhum valor a pagar. A adesão a esses parcelamentos, todavia, não inibe os lançamentos aqui efetuados, considerando que o Contribuinte estava com a espontaneidade afastada, nos termos do § 1º do art. 7º do Dec. nº 70.235, de 1972, do § único do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN) e da jurisprudência administrativa.

Multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL

8. No curso desta análise ficou demonstrado que o Contribuinte recolheu as estimativas mensais em quantias menores do que as devidas. Verificada a falta de pagamento do IRPJ/CSLL apurados por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício compreenderá: multa isolada sobre os valores devidos por estimativas e não recolhidos; e o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e de juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

8.1. A base de cálculo das estimativas foi apurada pela Fiscalização com base nas informações das ECDs. Foi composta pelo somatório do percentual de 8% da receita bruta mensal das vendas (deduzidas as devoluções, as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos) com os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela receita bruta.

8.2. A apuração das estimativas nos anos de 2014 a 2016 foi efetuada em função da receita bruta, conforme ECFs originais enviadas pelo Contribuinte. Nas ECFs retificadoras, este levantou balancete de suspensão em alguns meses; no entanto, o art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece que para a suspensão do pagamento do imposto, o valor acumulado já pago deve exceder o valor do imposto calculado com base no lucro real do período. Como se viu, o Contribuinte não vinha efetuando o recolhimento integral das estimativas, sendo incabível o levantamento de balancete para suspender o pagamento.

8.3. Em relação ao ano de 2017, não houve apuração de estimativas para os meses de janeiro a junho, considerando que nesses meses o Contribuinte apurou resultado negativo, de acordo com as informações da ECD substituta. A partir dos meses de julho, as estimativas foram apuradas com base na receita bruta, embora na ECF de 2017 retificadora o Contribuinte tenha levantado balancete de suspensão nos meses de agosto, outubro, novembro e dezembro. Como explanado no subitem anterior, em função de não

estar recolhendo as estimativas em sua integralidade, não poderia o sujeito passivo levantar balancete para suspender o pagamento.

8.4. Em relação aos parcelamentos efetuados pela Fiscalizada durante este procedimento fiscal, repisa-se que, para se eximir desta penalidade, o recolhimento das estimativas deveria ter sido efetuado antes do início da fiscalização.

IMPUGNAÇÃO

9. Irresignado, em 30/08/2019 (e-fls. 2469) o Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 2470/2497).

Preliminar de nulidade

Violação da boa-fé objetiva, da tutela da confiança e da segurança jurídica

10. O Contribuinte realizou reuniões técnicas com a Administração Tributária para fins de adimplemento dos créditos tributários em aberto, que resultou no parcelamento da integralidade do seu passivo tributário. Por seu turno, a Administração lavrou o Auto de Infração em epígrafe para a cobrança de crédito tributário já parcelado. Tal contradição do comportamento esperado na relação obrigacional violou a boa-fé objetiva e a proteção da confiança, bem como a segurança jurídica, tudo nos termos no art. 5º, inc. XXXVI da Constituição Federal (CF), e dos arts. 2º, inc. IV; e 4º, inc. II, ambos da Lei nº 9.784, de 1999, a acarretar a nulidade da autuação em comento.

Preliminar de mérito

Decadência dos créditos tributários de IRPJ e CSLL cujo fato gerador ocorreu antes de 02/08/2014

11. Todos os créditos tributários de IRPJ e CSLL atinentes aos fatos geradores anteriores a 02/08/2014 (data da ciência da autuação) estão decaídos, devendo ser reconhecido de ofício a sua extinção pela decadência, nos termos dos arts. 150, § 4º; e 156, inc. V, ambos do CTN. Ademais, no presente caso não restaram configuradas quaisquer situações de dolo, fraude ou simulação, não se aplicando, pois, a regra do inc. I do art. 173 do CTN. Em seu favor, cita trecho do TVF reproduzido no subitem “3.4”, supra, e jurisprudência judicial.

Mérito

Boa-fé do Contribuinte

12. O Contribuinte agiu sob a mais absoluta boa-fé ao responder às notificações de apresentação de documentos.

13. Ademais, o crédito tributário cobrado foi lançado de ofício pelo próprio Contribuinte, por meio de suas DCTFs, sendo certo que os valores declarados inicialmente foram superiores ao efetivamente apurado posteriormente, conforme se denota de trecho do TVF reproduzido no subitem “3.2”, supra.

14. Diante da equivocada apuração dos créditos tributários, identificada pela base de cálculo apresentada pela autoridade fiscal durante o procedimento, o Contribuinte transmitiu as declarações retificadoras, as quais foram recebidas e aceitas pela Fiscalização, conforme trecho do TVF reproduzido no item “6” e nos subitens “6.1” e “6.2”, supra.

Duplicidade de lançamento – crédito tributário já parcelado e lançado por declaração pelo Contribuinte

15. Os AIs foram lavrados para a cobrança de crédito tributário já lançado pelo Contribuinte em suas DCTFs, nos termos do art. 150 do CTN. Desse modo, procedeu ao parcelamento da integralidade do débito.

16. Todavia, a Fiscalização realizou novo lançamento e de ofício do débito que já havia sido lançado e parcelado pelo Contribuinte, nos termos do art. 149 do CTN, sobre

os mesmos fatos geradores, caracterizando bis in idem, a violar a legalidade tributária. Colaciona jurisprudência administrativa.

Suspensão da exigibilidade do crédito tributário antes da notificação do auto de infração

17. O parcelamento do crédito tributário cobrado não foi realizado de ofício pelo Contribuinte, mas com plena ciência da Fiscalização, tanto que houve a inclusão de multa e juros, conforme demonstra a cópia da carta de cobrança do setor de cobrança especial (maiores devedores) da RFB (e-fls. 2498). Assim, o crédito tributário encontra-se com a sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inc. VI, do CTN, o que obsta a autuação em comento. Colaciona doutrina e jurisprudência judicial.

Ilegalidade da aplicação concomitante das multas isolada e proporcional

18. A aplicação concomitante da multa isolada e proporcional configura a dupla imposição de uma sanção sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo, devendo ser afastada a aplicação da penalidade isolada disposta na alínea 'b' do inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Colaciona jurisprudência administrativa.

Abusividade da multa e desrespeito aos princípios tributários

19. As multas nos percentuais de 75% e 50% sobre os valores autuados é abusiva e totalmente descabida, o que denota o caráter confiscatório, nos termos do inc. IV do art. 150 da CF, e não meramente punitivo, em decorrência de uma dada infração. É indubitável que, na seara do Direito brasileiro, a tributação se reveste de limites que não podem ser transgredidos pelo legislador ordinário. Colaciona jurisprudência judicial. Ademais, violam-se os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Colaciona doutrina.

Pedido

20. Alfim, pede e requer:

“Por todo o exposto, a Impugnante requer que a presente impugnação seja regularmente recebida e processada, para que o Auto de Infração consubstanciado no processo administrativo em epígrafe seja julgado improcedente, cancelando-se, assim, a autuação.

Alternativamente, na hipótese de persistir a autuação, a Impugnante requer que as multas aplicadas sejam reduzidas ao patamar de 20% (vinte por cento) estabelecido pelo E. Supremo Tribunal Federal”.

3. A DRJ julgou pela IMPROCEDÊNCIA da Impugnação, nos seguintes termos da Ementa (fls. 2.537-2.538).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabe arguição de nulidade quando se verifica que os Autos de Infração foram lavrados por pessoa que detém competência para tanto, sem preterição ao direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2014, 2015, 2016, 2017

ESTIMATIVAS. MERA ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO.

Os valores apurados por estimativa constituem mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos jurídicos tributários se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. PRAZO DECADENCIAL.

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. BOA-FÉ. IRRELEVÂNCIA.

A ausência de má-fé do contribuinte é irrelevante em matéria tributária, vez que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente.

PARCELAMENTO E RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO EFETUADOS APÓS O INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE.

Para configurar a espontaneidade na confissão tributária, é necessário que a denúncia seja oferecida anteriormente ao início de qualquer procedimento administrativo fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar arguição de inconstitucionalidade de lei.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017

AJUSTE ANUAL.

O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro, se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente. Este saldo não se confunde com a estimativa apurada naquele mês, devendo ser declarada na DCTF de dezembro e paga até o último dia do mês de janeiro do ano subsequente.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE.

Por se tratarem de penalidades aplicáveis ao cometimento de infrações distintas, justifica-se a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL, o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Em suma, o Órgão julgador entendeu que não houve motivo para a procedência da alegação de nulidade, pois a lavratura não foi feita por pessoa incompetente, nem houve preterição ao direito de defesa, nos termos do art. 59 do Dec. 70.235/72. O Contribuinte teve liberdade e oportunidade para se manifestar quando aos atos administrativos.

5. Sobre a alegação de decadência, os julgadores se pautaram no Parecer Normativo Cosit nº 2, de 2018, o qual dispõe que a antecipação de IRPJ e CSLL constituem mera antecipação de fatos jurídicos tributários que se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário, assim, não incidiria a decadência sobre referidos créditos, o que ocorreria em

01/01/2020. Quanto à decadência da multa isolada, aplica-se o mesmo, uma vez que a súmula CARF n.º 104 prevê a aplicação do art. 173, I do CTN.

6. Quanto ao mérito, a Delegacia de julgamento não acolheu o argumento relativo à boa-fé, já que tal princípio não tem “o condão de desconstituir autos de infração”, sendo que a obrigação tributária decorre da lei. Sobre as alegações de dupla constituição do crédito tributário, a DRJ entendeu que o Contribuinte não declarou os créditos constituídos, o que foi comprovado com base nas informações do TVF. Entendeu ainda que foi correta a aplicação da multa isolada e proporcional. A súmula CARF n.º 105 apenas se aplica a fatos geradores antes do ano de 2007.

7. Pelo fato de ter sido cientificada da ação fiscal em 18/12/2018, a entrega de DCTFs retificadoras e realização do parcelamento em 18 e 19/06/2019, portanto, após o início da ação fiscal, o que fez que houvesse a perda da espontaneidade. Citaram os julgadores a Súmula 33 do CARF. Consignaram ainda que o parcelamento não implica na improcedência do lançamento. Quanto à multa isolada, apesar da existência de parcelamento do montante apurado, permaneceu a inadimplência e a infração.

8. No que diz respeito à afirmação de abusividade da multa e infração a princípios tributários, o art. 26-A do Dec. 70.235/72 prevê a impossibilidade de análise de constitucionalidade por parte dos órgãos julgadores administrativos. Não há também qualquer decisão por parte do STF que declare inconstitucional os dispositivos aplicáveis ao caso, nem nenhuma situação prevista no § 6º do artigo citado.

9. O dispositivo aprovado para o Acórdão foi elaborado nos seguintes termos (fl. 2.538):

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

II. Recurso Voluntário

10. Em face da decisão da DRJ, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual, em suma, alegou o seguinte: **Preliminarmente, a) Violação da boa-fé objetiva.** O Contribuinte ingressou em parcelamento referente à totalidade dos créditos do período de 2014 a 2018, incluído principal, multa e juros. Indica que a Autoridade fiscal reconheceu que o valor parcelado é maior do que o valor lançado (fl. 2.558). Tendo o parcelamento o mesmo objeto dos lançamentos, então houve nova cobrança, o que é vedado pela legislação e resulta em “violação ao *bis in idem* e ao *venire contra factum proprium*”. Mesmo que subsistisse a cobrança, devem ser descontados o valor principal, multa e juros, subsistindo somente a multa isolada. Ao se

desviar do sentido teleológico da norma, o titular do direito incorre em abuso e infringe a boa-fé, a qual proíbe comportamento contraditório. Não é correto que o Recorrido realize reuniões técnicas para fim de adimplemento dos créditos tributários e depois lavre o Auto de Infração. O princípio da boa-fé foi violado, não sendo respeitados seus requisitos, pois a lavratura dos Autos de Infração é contraditória à legislação vigente, em razão do parcelamento suspender a exigibilidade do crédito tributário. Há também violação ao Princípio da Segurança Jurídica; **b)** decadência dos créditos tributários cujo fato gerador ocorreu antes de 02/08/2014, nos termos do art. 156, V do CTN. São tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos quais cabe ao sujeito passivo antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, tendo ela cinco anos para fazer o exame. Decorrido o prazo a partir da ocorrência do fato gerador, sem que haja manifestação da autoridade, decaiu-se o direito. A notificação dos AIs ocorreu em **02/08/2019**, sendo que os fatos geradores ocorridos antes de **02/08/2014** estão extintos pela decadência. Indica jurisprudência do STJ; **Mérito, c)** Boa-fé do Recorrente quanto à declaração na DCTF. A fundamentação da decisão não tem qualquer embasamento para alegar que a boa-fé é afastada pela objetividade da obrigação. Inclusive, os valores declarados são superiores aos efetivamente apurados posteriormente. O Contribuinte agiu sob a mais absoluta boa-fé e transparência, constatado, inclusive, pelo TVF. A presunção não pode ser tratada como uma carta branca. A fiscalização não poderia lavrar a presente cobrança; **d)** houve duplicidade de lançamento de crédito já parcelado e lançado por declaração pelo Contribuinte, sendo caracterizado o *bis in idem*. Indica jurisprudência administrativa que justificaria seu argumento; **e)** é ilegal a aplicação de multa isolada e proporcional. Cita jurisprudência do CARF, o que caracteriza dupla sanção sobre o mesmo fato; **f)** houve suspensão da exigibilidade do crédito ante da notificação do Auto de Infração, portanto, deve haver o cancelamento do Auto de Infração. Cita decisão do STJ; **g)** multas abusivas, as quais infringem os princípios tributários, especialmente caráter confiscatório. Tal situação infringe o art. 150, IV da Constituição. Cita jurisprudência do STF, do STJ e doutrina sobre o assunto. Ao final, requer o provimento ao Recurso para determinar o cancelamento integral do lançamento. Alternativamente requer a exclusão dos valores que foram objeto do parcelamento. Requer ainda a exclusão da multa isolada, uma vez que houve aplicação de duas sanções sobre a mesma irregularidade, bem como redução das multas ao patamar de 20%.

11. Não foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional.

III. Diligência e manifestação do Contribuinte

12. Às fls. **2.910-2.926**, a Autoridade fiscal apresentou Relatório de Diligência, solicitada pela Equipe Regional de Revisão de ofício de Crédito Tributário da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 3ª Região Fiscal. A diligência foi no bojo dos Autos do Processo nº **10320.727903/2019-91**, em virtude de pedido de revisão do Contribuinte. No Relatório, o Agente fiscal concluiu o seguinte:

4 CONCLUSÃO

34. Após a quantificação dos montantes do IRPJ e da CSLL no ano de 2018, verificou-se que os valores devidos são menores do que aqueles parcelados pelo contribuinte, com pequenas diferenças da apuração procedida neste procedimento de diligência para aquela efetuada pelo contribuinte na petição de revisão de parcelamento.
35. Em relação ao período de 2014 a 2017, confirma-se que os tributos e períodos objeto de parcelamento são os mesmos constantes do auto de infração lavrados no processo 10320.725001/2019-10.
36. Após realização da diligência, dou ciência ao contribuinte do resultado da mesma, **abrindo o prazo de 30 (trinta) dias para manifestar-se** sobre o relatório acima apresentado.
37. E para constar e surtir os devidos efeitos legais, lavramos o presente relatório em via única, cuja imagem foi gravada/digitalizada para utilização em processo digital, cuja ciência do contribuinte dar-se-á por via eletrônica, conforme disposto no art. 23, III, do Decreto nº 70.235/1972.

13. O Contribuinte se manifestou sobre o Relatório, às fls. **2.932-2.943**, no processo de parcelamento (citado acima). Em sua petição, afirma que em virtude do COVID seus custos aumentaram, o que justificaria a amortização das parcelas vencidas e vincendas com o valor a maior cobrado, referente ao ano de 2018, conforme reconhecido no Relatório de Diligência. Já nos períodos entre 2014 e 2017, houve aplicação da multa de 75% indevidamente, devendo ser o valor já pago a maior amortizado das parcelas vencidas e vincendas.

14. Com base na documentação juntada aos presentes Autos, a Autoridade tomou o pedido como novo requerimento de revisão (fls. **2.945-2.950**), sendo que a conclusão foi no sentido de que houvesse nova diligência. No segundo Relatório de Diligência (fls. **2.958-2.966**), chegou-se às seguintes conclusões:

36. Diante do exposto, conclui-se que assiste razão ao contribuinte quando alega que o valor das contribuições objeto de parcelamento no período de 2014 a 2018 encontra-se maior do que o devido. Todavia, conforme demonstrado neste procedimento de diligência, o valor apurado pelo contribuinte em sua revisão interna está equivocado, devendo prevalecer os saldos devedores constantes do Anexo V deste relatório.
37. Após realização da diligência, dou ciência ao contribuinte do resultado da mesma, **abrindo o prazo de 30 (trinta) dias para manifestar-se** sobre o relatório acima apresentado.
38. E para constar e surtir os devidos efeitos legais, lavramos o presente relatório em via única, cuja imagem foi gravada/digitalizada para utilização em processo digital, cuja ciência do contribuinte dar-se-á por via eletrônica, conforme disposto no art. 23, III, do Decreto nº 70.235/1972.

15. Às fls. **3.023-3.025**, o Recorrente se manifestou, requerendo a intimação “do Recorrido” para que apresente contrarrazões ao Recurso, com a posterior análise e julgamento, uma vez que o julgamento destes Autos estaria impedindo a consolidação do pedido de revisão do parcelamento de débitos de IRPJ e CSLL, já que a “divisão” responsável por tal pedido não teria competência para alterar os lançamentos. Cita a situação desenvolvida pelo Covid, o que demanda a atuação do Requerente. Sem os recursos necessários, haveria dificuldade na prestação de serviços. Assim, a revisão dos parcelamento se mostra fundamental.

16. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luciano Bernart, Relator.

IV. Tempestividade e admissibilidade

17. Com base no art. 33 do Decreto 70.235/72 e na constatação da data de intimação da decisão da DRJ (fl. **3.018 – 09/06/20**), bem como do protocolo do Recurso Voluntário (fl. **2.554 – 16/06/20**), conclui-se que este é tempestivo.

18. Quanto à admissibilidade, deve ser feito exame específico.

19. Dentre seus argumentos, o Requerente alega que as multas aplicadas seriam abusivas. Por serem confiscatórias, teriam infringido princípios tributários, em especial o art. 150, IV da Constituição.

20. Cumpre enfatizar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. O fundamento para tal afirmação é a Súmula nº 2 do próprio Conselho. Já o art. 26-A do Dec. 70.235/72 veda que os órgãos de julgamento no âmbito processual administrativo fiscal afastem a aplicação de lei.

21. O eventual cancelamento das multas com base nos direitos previstos pela Constituição constituiria em análise de constitucionalidade de lei, sendo, portanto, vedada a este Órgão de julgamento. Dessa forma, não se conhece o Recurso quanto à alegação de infração a Princípios constitucionais em virtude da imposição de multa isolada conjuntamente com a multa de ofício.

22. Outra questão a ser levantada é a delimitação da matéria objeto deste Processo. Como se observa, os temas em discussão englobam a lavratura de Autos de Infração sobre IRPJ e CSLL, em virtude do não recolhimento de tais tributos para os anos-calendários de 2014 a 2017. Tal apontamento se faz importante porque em diversos momentos, o Recorrente levanta questionamentos sobre o parcelamento que efetuou para quitar os valores lançados e outros. Alega que tais valores, por serem maiores que os constantes nos AIs, não deveriam ser cobrados. Junta documentação do parcelamento referente à PIS e Cofins.

23. Não cabe a análise de condições do parcelamento nem de sua revisão. Tampouco devem ser examinados os débitos relativos a outros anos-calendários ou de tributos diversos dos constantes nos AIs. Certo é que se houver efeitos do parcelamento nos lançamentos, estes serão examinados, na medida em que se comprovou que os parcelamentos existem, mas tão somente neste aspecto. Não é possível a esta Turma julgar assuntos discutidos em outros processos.

24. Assim, com base no exposto acima, conhece-se parcialmente o Recurso, na parte que não trata do exame de constitucionalidade de lei, nem de questão objeto de outro processo.

PRELIMINARMENTE

V. Boa-fé objetiva

25. Um dos principais argumentos do Recorrente é a, em tese, violação da boa-fé objetiva por parte do Fisco. Afirma o Interessado que ingressou em parcelamento referente à totalidade dos créditos do período de 2014 a 2018, sendo que foi incluído principal, multa e juros. Por ter a Autoridade fiscal reconhecido que o valor parcelado seria maior do que o valor lançado e tendo o parcelamento o mesmo objeto dos lançamentos, então teria havido cobrança em duplicidade, resultando “violação ao *bis in idem* e ao *venire contra factum proprium*”. Mesmo que subsistisse a cobrança, deveriam ser descontados o valor principal, multa e juros, subsistindo somente a multa isolada, pois aqueles valores foram inseridos no parcelamento. Ao se desviar do sentido teleológico da norma, o titular do direito incorre em abuso e infringe a boa-fé, a qual proibiria comportamento contraditório. Não seria correto que o Recorrido realize reuniões técnicas para fim de adimplemento dos créditos tributários e depois lavre o Auto de Infração. O princípio da boa-fé teria sido violado, não sendo respeitados seus requisitos, pois a lavratura dos Autos de Infração é contraditória à legislação vigente, em razão do parcelamento suspender a exigibilidade do crédito tributário.

26. Como mencionado na análise da admissibilidade, o parcelamento é objeto de outro processo e, por mais que se tenha juntado Despacho da Autoridade fiscal naquele (ver Relatório acima), afirmando que houve pequena diferença entre o valor calculado para o parcelamento e do montante dos AIs, não se tem elementos suficientes para concluir que os AIs devam ser cancelados, mesmo em parte. Ademais é para se concluir que, ainda que o presente Processo finalize, não haverá execução da cobrança dos lançamentos, uma vez que eles estarão sob a suspensão da exigibilidade em virtude do parcelamento. Também é possível que a revisão do parcelamento venha a demonstrar que o valor devido seja menor ou maior que o lançado, o que fará com que a Autoridade tenha de levar em consideração tal resultado para fins de cobrança do crédito relativo aos AIs.

27. Nesta linha, não se vislumbra que tenha havido infração à boa-fé por parte da Autoridade ao lavrar os Autos. Por mais que fosse desnecessário, uma vez que o próprio Requerente reconheceu que teria feito o “autolancamento”, justificado pela Súmula nº 436 do STJ, a qual prevê que “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”, entende-se que não houve prejuízo ao Recorrente. Por outro lado o lançamento permitiu ao Contribuinte demonstrar em processo administrativo (no presente) quais seriam eventuais erros no crédito ou seu direito quanto a eles. Ademais, em analogia às decisões do STJ, tem-se que o lançamento teria muito mais o efeito de evitar a decadência ou dar segurança a uma futura cobrança, do que efetivamente o de “praticar atos visando a cobrança do crédito”. Neste sentido, se pronunciou o STJ.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL.
ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. ITCD. SÚMULAS N. 7/STJ E 283/STF.
INAPLICABILIDADE. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DISCUSSÃO JUDICIAL

DO PERCENTUAL DA ALÍQUOTA. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. A argumentação do especial rebateu a contento o fundamento do acórdão recorrido ao consignar que, a despeito da existência de decisão determinando a cobrança no percentual de 1%, não haveria óbice ao lançamento da diferença de alíquotas, mas apenas à sua cobrança. Inaplicabilidade da Súmula n. 283/STF.

2. O reconhecimento do correto termo inicial do prazo decadencial, qual seja o primeiro dia do exercício seguinte à sentença que homologou a partilha, é matéria de direito que independe do revolvimento do acervo fático-probatório dos autos. Inaplicabilidade da Súmula n. 7/STJ.

3. A existência de discussão judicial acerca do percentual de alíquota aplicável não impossibilita o Fisco de proceder ao lançamento com a intenção de evitar a decadência, cuja contagem não se sujeita a causas suspensivas ou interruptivas, mas apenas de praticar atos visando à cobrança do crédito.

4. Necessária a fixação do correto marco inicial na linha da jurisprudência consolidada nesta Corte Superior, segundo a qual o lançamento é instituído diretamente vinculado à decadência, de forma que, à luz do que dispõe o art. 173, I, do CTN, o prazo para lançamento de ofício se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ocorrer a constituição do crédito tributário.

No caso do tributo em questão (ITCD), a constituição pode ocorrer a partir do trânsito em julgado da sentença que homologou a partilha.

5. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 1.625.877/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 16/12/2020, DJe de 18/12/2020.) **(destaques não constam do original)**

28. O CARF também já se manifestou sobre a lavratura de autos de infração quando do parcelamento.

[...]

SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DIFERENÇA DE EXTINÇÃO APLICAÇÃO DO ARTIGO 151 DO CTN NÃO INCIDÊNCIA DO ARTIGO 156 DO CTN

A suspensão do crédito tributário em razão do parcelamento não impede o lançamento dos valores devidos. A suspensão é da “exigibilidade” do crédito regularmente constituído, conforme determina o artigo 151 do Código Tributário Nacional CTN.

[...] (Acórdão nº 3302-002.751, Sessão de 16 de outubro de 2014, Relatora Fabiola Cassiano Keramidas)

29. Assim, entende-se que a argumentação de infração à boa-fé ou ao *venire contra factum proprium* não se justifica, nem em sede de preliminar, nem no mérito, no qual, desde já, utiliza-se os mesmos argumentos.

VI. Decadência

30. O Recorrente alega que houve decadência dos créditos tributários cujo fato gerador ocorreu antes de **02/08/2014**, pois não houve manifestação da autoridade no prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN. A notificação dos AIs teria ocorrido em **02/08/2019**, sendo que os fatos geradores ocorridos antes de **02/08/2014** estão extintos pela decadência. Indica jurisprudência do STJ.

31. As datas indicadas correspondem as que estão nos Autos, contudo, não merece acolhimento a pretensão da Recorrente. Ainda que o IRPJ e a CSLL sejam sujeitos ao lançamento por homologação, não deve o art. 150 §4º ser aplicável ao caso, uma vez que o pagamento não se configurou. O STJ tem entendimento pacificado de que o pagamento é requisito essencial para que se possa aplicar o prazo previsto no artigo 150, § 4º do CTN. Assim tem se manifestado o STJ.

[...] DECADÊNCIA. ART. 173, I DO CTN: CONTAGEM DO QUINQUÊNIO A PARTIR DO 1º. DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO. DECADÊNCIA NÃO VERIFICADA. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Consoante a orientação consolidada nesta Corte Superior, **a obrigação tributária não declarada pelo contribuinte em tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo fisco por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN, quando não houver pagamento antecipado, ou no art. 150, § 4º do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé**, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte, de apurar, pagar e informar o crédito tributário, está sujeita à verificação pelo ente público, sem a qual ela é tacitamente homologada. Essa orientação também tem aplicação quando o pagamento parcial do tributo decorre de creditamento tido pelo fisco como indevido.

[...]

(AgInt no AREsp 1071400/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/10/2020, DJe 08/10/2020) (**destaque não consta no original**)

[...] INOCORRÊNCIA. ICMS/ST E MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À APURAÇÃO DO IMPOSTO. PAGAMENTO A MENOR.

REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA.

[...]

2. **Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a obrigação tributária não declarada pelo sujeito passivo no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo Fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado, ou no (prazo) referido no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé**, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte ou responsável de apurar e pagar o crédito tributário está sujeita à verificação pelo ente público pelo

prazo de cinco anos, sem a qual ela (a atividade) é tacitamente homologada. Precedentes.

[...]

(REsp 1798274/MG, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/09/2020, DJe 14/10/2020) (**destaque não consta no original**)

32. O entendimento é que não pode haver homologação do vazio. Assim, não há de se aplicar o art. 150 do CTN sobre os valores não recolhidos. Com a não aplicação do dispositivo do artigo 150, § 4º do CTN, deve a regra do art. 173, I do CTN ser utilizada, a qual prevê que o direito de constituição do crédito tributário deve ser feito em cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. A contagem do prazo leva à conclusão que a notificação do lançamento poderia ter sido feita até **01/01/2020**, sem que recaia a decadência sobre nenhum débito.

MÉRITO

33. O Recorrente também alega no mérito sobre a eventual ocorrência de infração à boa-fé e a caracterização do *bis in idem*, bem como impossibilidade de lançar enquanto haja parcelamento. Tendo em vista que os argumentos são os mesmos indicados nas preliminares, adota-se os mesmos argumentos para o exame e decisão, sendo a pretensão indeferida.

VII. Multa isolada e multa de ofício

34. O Contribuinte aduz que não pode ser aplicada cumulativamente a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e a multa de ofício por falta do pagamento do tributo relativo ao mesmo ano-calendário.

35. Entende-se não ser adequada nem autorizada pela legislação a aplicação concomitante da multa isolada sobre o não recolhimento de estimativas e da multa de ofício. O fundamento para tal entendimento seria de que apesar dos dispositivos do art. 44 da Lei 9.430/96 terem sofrido alterações quanto à sua articulação, nos termos do art. 10 da LC 95/98, ou seja, fora a indicação de parágrafo e incisos, não houve alteração do conteúdo normativo de tais sanções. Por este motivo seria aplicável ao caso a Súmula CARF nº 105, a qual prevê 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.”.

36. Alguns dos argumentos que fundamentaram a edição desta Súmula foram que se trataria de apenamento cumulativo do contribuinte, levando em consideração a mesma base imponível, sendo que as estimativas caracterizariam como etapa preparatória para o pagamento do tributo posterior e que a cobrança cumulativa seria contrária à consunção. Neste mesmo sentido se Manifestou a 1ª Turma do CSRF:

[...]

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. [...] (Acórdão nº 9101-005.080; Sessão de 01 de setembro de 2020)

37. Desta forma, devem as multas isoladas sobre estimativas ser anuladas.

VIII. Conclusão

38. Em vista do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, para, depois de superadas as preliminares, na parte conhecida DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, unicamente para afastar as multas isoladas, mantendo-se os lançamentos, inclusive, a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Luciano Bernart

Voto Vencedor

Por divergir do Ilustre Relator sobre a possibilidade da concomitância da aplicação da multa de ofício e a multa isolada pelo não pagamento das estimativas, passo a redigir o seguinte voto, adotando o mesmo que a Relatora do Acórdão nº 9101-002.750 – CSRF / 1ª Turma, Adriana Gomes Rêgo, por possuir o mesmo entendimento:

No mérito, a questão a ser dirimida no presente recurso diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

Observe-se:

Lei n.º 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração.

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real.

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 955 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desses tributos teve fulcro no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei n.º 11.488, de 2007.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado a quo, por maioria de votos, acatou as alegações da autuada e exonerou a multa isolada exigida nestes autos por entender que (i) "em razão de uma mesma conduta (recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL no ano calendário de 2008 em razão de dedução indevida), foram aplicadas duas penalidades distintas contra a recorrente (multa isolada e multa de ofício)"; (ii) "o dever de antecipar apenas existe enquanto houver uma obrigação a ser antecipada (isto é, enquanto ainda não tiver ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL), é forçoso concluir que a base impositiva da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Todavia, discordo de tal entendimento porque vislumbro que as penalidades exigidas são autônomas e incidem sobre infrações distintas.

A exemplo do que argumenta a Contribuinte em suas contrarrazões, há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam que a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é incontestável, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004).

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei n.º 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição.

Observe-se:

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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão n.º 101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos n.ºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, n.º 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, n.º 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, n.º 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, n.º 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e n.º 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 pela Lei n.º 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre a data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 20092

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º :

Até a vigência da Medida Provisória n.º 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA N.º 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

PORTARIA N.º- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 20134

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 20145

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades antes da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente,

qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF n.º 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a infrações cometidas antes de 2007:

Acórdão n.º 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão n.º 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão n.º 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão n.º 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão n.º 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão n.º 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão n.º 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

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.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Da mesma forma que faz a Contribuinte em suas contrarrazões, há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN. Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa. Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º 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. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.” (Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341) Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

As contrarrazões oferecidas pela Contribuinte, aliás, fazem referência ao REsp 1.496.354/PR, mencionado na ementa acima. Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea “b” do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de

apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral. Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão n.º 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Heremênutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A ‘forma de sancionar’ é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei n.º 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a

elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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:

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no

descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão n.º 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF n.º 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória n.º 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de

1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF n.º 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n.º 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF n.º 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF n.º 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF n.º 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos n.º 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos n.º 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos n.º 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da

penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso. Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 - R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 - R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Entendeu o Colegiado a quo, ainda, que "a base impositiva da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Dirirjo, no entanto, de tal entendimento, uma vez que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro.

Assim, irrelevante o argumento da recorrida de que "durante o ano calendário de 2008, apurou o IRPJ e CSLL devidos estimativamente, e os recolheu" ou de que não teria infringido ao art. 2º da Lei n.º 9.430/96. Ao deduzir despesa considerada não necessária, comum ou usual, fez o recolhimento a menor das estimativas mensais, implicando no descumprimento da obrigação acessória.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal¹¹ e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Deve, portanto, o recurso fazendário ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para reconhecer a possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos.

Desta maneira, por todo exposto acima, entendo que é completamente possível a concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas lançadas após a vigência da MP 351/2007.

Sendo assim, concordando com o Relator nos demais pontos, voto por não dar provimento ao Recurso Voluntário mantendo em sua integralidade o crédito tributário lançado.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda