



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

Processo n° 10480.720461/2010-81
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.912 – 1ª Turma
Sessão de 04 de dezembro de 2018
Matéria IRPJ - MULTA ISOLADA
Recorrente LUMILEDS ILUMINAÇÃO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ANTERIOR A 2007. CONCOMITÂNCIA. SUMULA CARF. n°. 105. APLICAÇÃO

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.

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, quanto aos anos-calendários 2005 e 2006, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Quanto ao ano-calendário 2007, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Caio César Nader Quintella (suplente convocado) e Letícia Domingues Cota Braga (suplente convocada), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Livia de Carli Germano (suplente convocada), Viviane Vidal Wagner, Caio César Nader Quintella (suplente convocado), Letícia Domingues Cota Braga (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteadado, substituído pela conselheira Letícia Domingues Cota Braga. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto, substituído pela conselheira Livia De Carli Germano

Relatório

Trata-se de auto de infração (e-fls. 02 a 16), através do qual foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ no valor de R\$ 712.333,37, incluídos juros de mora e multa proporcional de 75%, e referente a multa isolada no valor de R\$ 27.762,34. Tal lançamento é referente aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007.

De acordo com o auto de infração e com o Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 17/25, o lançamento decorreu das seguintes irregularidades:

- 1) utilização indevida do benefício de redução do imposto em 25%, haja vista que o pleito foi denegado pela Delegacia da Receita Federal no Recife – DRF/Recife, em decisão mantida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Recife – DRJ/Recife. A empresa recorreu ao Judiciário, buscando anular as decisões, encontrando-se o processo em situação desfavorável ao sujeito passivo;
- 2) deduções indevidas de imposto a título de estimativa não efetivamente paga; e

3) falta de recolhimento do imposto sobre base de cálculo estimada.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 313/355), alegando em síntese:

1) que em 14/05/2008, ajuizou mandado de segurança objetivando o reconhecimento de seu direito, tendo o MM. Juízo da 9ª Vara da Justiça Federal em Pernambuco excluído do polo passivo o presidente da 5ª Turma da DRJ/Recife e extinto o processo por entender inadequada a via eleita pela impetrante e em face do decurso do prazo de 120 dias. Não concordando com a decisão, interpôs recurso de apelação;

2) que o direito de usufruir o benefício Ihe foi concedido pela Sudene, não podendo a Receita Federal desconsiderar o direito adquirido e o ato jurídico perfeito;

3) que o auto de infração deve ser anulado por afrontar a constituição e o direito adquirido;

4) que, estando seu direito amparado, é também descabida a exigência de multas e de juros;

5) que a aplicação da multa isolada ofende o princípio da razoabilidade, vez que a empresa deixou de antecipar imposto que não era devido, além de estar amparada em dispositivos expressamente revogados. Aduz ser inadmissível a concomitância das multas isolada e proporcional, conforme já se manifestou o Conselho de Contribuintes e

6) que as sanções impostas no auto de infração afrontam os princípios da capacidade contributiva e da vedação do confisco;

O Acórdão da DRJ, nº 11-32.014, de 29 de novembro de 2010 (e-fls. 1.243-1.250) não conheceu da impugnação no que se refere ao lançamento do IRPJ, por concomitância de matéria na esfera judicial, declarando a definitividade, na esfera administrativa, da exigência tributária formalizada no auto de infração impugnado, ressalvando que a cobrança do débito fica subordinada ao disposto no ADN Cosit nº 3/96, de 14 de fevereiro de 1996. E conheceu da impugnação no que concerne às demais matérias, para, quanto a tais aspectos, considerar procedente o lançamento.

Confira-se abaixo a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista na Lei nº 9.430/96.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.

É cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente

ao IRPJ devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

IRPJ. BENEFÍCIO FISCAL DE REDUÇÃO DO IMPOSTO. PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.

A propositura de ação judicial, antes ou após o procedimento fiscal do lançamento, com o mesmo objeto, implica a renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa a quem caberia o julgamento.

IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA NULIDADE. REQUISITOS ESSENCIAIS.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade do procedimento fiscal.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

Intimada do Acórdão em 26/11/2011, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 27/12/2011 (e-fls. 1256), alegando em síntese:

1) que possui decisão judicial favorável, nos autos do processo nº 2008.83.00.0105647, reconhecendo seu direito de usufruto ao benefício fiscal concedido pela SUDENE, o que deve sobrestar o julgamento do feito na esfera administrativa, sob pena deste incorrer em decisão conflitante;

2) que houve falha na prestação da jurisdição administrativa, na medida em que a turma julgadora *a quo* não analisou a questão sob argumento equivocadamente de que não lhe compete analisar a ilegalidade ou inconstitucionalidade de Lei, deixando de considerar a regularidade no procedimento adotado pelo contribuinte, que ampliou seus investimentos na região e obedeceu a todos os requisitos que regulamentam a questão;

3) que houve desrespeito ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, quando a ADENE desconsiderou retroativamente o benefício concedido através de laudo constitutivo nº 0050/2005, situação que já estava consolidada e foi objeto de prorrogações sucessivas, através de Leis, sendo imprópria a retirada discricionária de suas condições antes do final de seu termo, citando doutrina e jurisprudência; e

4) que a multa de ofício é infundada, na medida em que não se pode atestar (a) ausência do recolhimento do tributo, (b) conduta passível de penalidade e (c) mora do

contribuinte, penalidade que afronta ao princípio da razoabilidade sobretudo quando é concomitante com a imposição da multa isolada.

Ao final, pediu pela nulidade da decisão recorrida ou, alternativa e sucessivamente, pela reforma integral da mesma, com o conseqüente cancelamento do crédito tributário objeto do lançamento.

O Acórdão do CARF, nº 1802-001.876, de 9 de outubro de 2013 (e-fls. 1345 a 1358), por unanimidade de votos, não conheceu do recurso na parte que trata da matéria de discussão judicial e, por voto de qualidade, negou provimento ao recurso. Confira-se a ementa de tal decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

IRPJ. BENEFÍCIO FISCAL DE REDUÇÃO DO IMPOSTO. PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.

A propositura de ação judicial, antes ou após o procedimento fiscal do lançamento, com o mesmo objeto, implica a renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa a quem caberia o julgamento, nos termos da Súmula CARF nº 1.

ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

1. A não observância no recolhimento de estimativa mensal enseja a aplicação da penalidade prevista na redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 (reduzida a 50% pela Lei 11.488/2007), dispositivo legal que não impõe qualquer limite temporal para o lançamento da multa isolada, no sentido de que sua aplicação só caberia no ano em curso, tanto que o próprio texto prevê a multa ainda que a PJ “tenha apurado” prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL no final do período.

2. Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). A multa normal de 75% no ajuste pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subseqüente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subseqüente.

Ciente do acórdão, o contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 1374 a 1407). Indicou como paradigmas os acórdãos nº CSRF 01-05.838 e CSRF 01-05.875. Sustenta, fundamentalmente, a impossibilidade de exigência da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL em concomitância com a multa de ofício pela falta de pagamento/declaração das diferenças do imposto apurados em procedimento fiscal.

Abaixo transcreve-se as ementas dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão nº CSRF 01-05.838, de 15.04.2008:

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 nº CSRF 01-05.875, de 25.06.2008:

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

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

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 1595 a 1606) admitiu o recurso especial e deu seguimento, admitindo a rediscussão da matéria relativa à concomitância da aplicação da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento de tributo calculado sobre a base de cálculo estimada.

Ato contínuo, apresentou a Fazenda Contrarrazões (e-fls. 1608 a 1617) alegando que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já sinalizou ser possível a cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas após a entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator

Conhecimento

Conforme o despacho de admissibilidade atestou (e-fls. 1595-1606), o recurso especial do contribuinte (e-fls. 1374-1407) é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante à admissibilidade do recurso, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99.

Mérito

Em síntese, o recurso especial do contribuinte foi admitido para que seja rediscutida a concomitância da aplicação da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento de tributo calculado sobre a base de cálculo estimada. Enquanto o Contribuinte defende a insubsistência da multa isolada com base em dois paradigmas da E. CSRF (01-05.838, de 15.04.2008 e 01-05.875, de 25.06.2008), a PGFN alega que este mesmo Colegiado também já se posicionou de forma contrária ao pleito do contribuinte, entendendo ser possível a cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas após a entrada em vigor da MP n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007.

Com a devida vênia daqueles que pensam de forma diversa, não vejo qualquer razão para o afastamento da concomitância da aplicação da multa de ofício com a multa isolada no período anterior à entrada em vigor da MP 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/07, inclusive com a aprovação da Súmula CARF 105, e a manutenção da concomitância de ambas no período posterior à edição da referida Medida Provisória.

A simples mudança na forma de escrever o disposto no art. 44, da Lei 9.430/96, na redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, com a devida vênia, não muda a natureza da multa isolada em relação à multa de ofício, quando esta é aplicada no caso concreto.

Veja-se o disposto no v. acórdão 9101-000.966 ao tratar da natureza secundária do bem jurídico tutelado pela penalidade da multa isolada:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante da 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.

Como se vê, a simples alteração na forma da redação do art. 44, pela Lei n.º 11.488/07 não altera o raciocínio lógico jurídico disposto no v. acórdão acima transcrito.

Ademais, o E. STJ, no v. acórdão de lavra no Exmo. Min. Humberto Martins no Recurso Especial nº 1.496.354/PR, segue a mesma linha de raciocínio jurídico, senão vejamos:

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação ao art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se nos casos de “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”.
4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007), e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)*”.
5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.
6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1.496.354, 2ª Turma, Relator Exmo. Min. Humberto Martins, Data Julgamento 17.03.2015, decisão unânime, DJe 24.03.2015).

No voto do Exmo. Min. Humberto Martins, há esclarecimento adicional de que “sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo (art. 44) somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I”.

E complementa:

“Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano-calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, ‘a’ e ‘b’, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em

consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

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

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

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

(...)

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

De se observar que os v. acórdãos paradigmas trazidos pelo contribuinte para demonstrar a divergência em relação ao v. acórdão recorrido coadunam-se com o posicionamento firmado pelo E. STJ, nos termos acima descritos.

Ademais, em relação à aplicação da multa isolada após o encerramento do período, de se observar o quanto disposto na Súmula CARF 82:

“Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Se no curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas apenas promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos de forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido (9101-001.237). Não é possível exigir as próprias estimativas após o encerramento do exercício, como disposto na Súmula acima transcrita e, conseqüentemente, também não é possível a exigência da própria multa isolada.

Contudo, ciente de que há entendimento divergente ao acima disposto, esclareço que, no caso concreto, verificou-se no auto de infração de p. 6 e seguintes, que a multa isolada foi constituída sobre falta de recolhimento de estimativas nas competências Setembro e Novembro de 2005; Setembro, Outubro, Novembro e Dezembro de 2006; e, nas competências de Setembro, Outubro e Novembro de 2007.

Desta forma, em relação às competências de Setembro e Novembro de 2005; e, Setembro, Outubro, Novembro e Dezembro de 2006, afasto a concomitância das multas isoladas com as multas de ofício nos termos da Súmula CARF nº 105.

Em relação às competências de Setembro, Outubro e Novembro de 2007, com a devida vênia dos que entendem de forma diversa, afasto a concomitância da multa isolada com a multa de ofício por entender que o advento da MP 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/07, não alterou a natureza jurídica da multa isolada, sendo que esta penaliza fato que é absorvido pelo fato que dá embasamento para a aplicação da multa de ofício, aplicando a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente. Deve ser cobrada apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

Por fim, há mais uma peculiaridade no presente feito que precisa ser exposta, caso prevaleça o entendimento de que a multa isolada pode ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício a partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/07.

A falta de recolhimento de estimativas decorreu de entendimento divergente entre o contribuinte e a fiscalização quanto a “deduções de incentivos fiscais de 50% e 25% do IRPJ devido, incidentes sobre os lucros das atividades consideradas incentivadas” (p. 22, item 25, parte final).

Complementa a fiscalização no item 26, da p. 22 e item 29, p. 23:

“26. Glosadas tais deduções por esta fiscalização, visto terem sido indevidamente usufruídas, os resultados fiscais dos períodos de apuração mensais ficam majorados, e, por consequência, os pagamentos das estimativas mensais do IRPJ devido se tornam insuficientes.”

(...)

“29. Assim é que, serão cobradas as multas isoladas pela falta dos pagamentos das estimativas mensais do IRPJ, apuradas a partir dos valores declarados pelo sujeito passivo nas declarações DIPJ entregues à RFB, ajustados pelas infrações levantadas por esta fiscalização.”

Ressalva a fiscalização, por fim, no item 30, p. 23, do TVF que:

30. Outrossim, considerando que a empresa se encontra favorecida com *decisum* em ação judicial, que lhe garante o afastamento de exigência de tributação com base nas deduções do IRPJ efetuada relativamente ao gozo do incentivo de 50% do IRPJ devido (processo judicial nº 2006.83.00.013675-1), não lhe serão cobradas as multas isoladas por falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ, no que se refere a essas deduções; somente sendo consideradas para as bases de cálculo dessas multas, a falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ consequência das glosas das deduções dos incentivos de 25%, embasadas unicamente em Laudo Constitutivo Adene nº 050/2005, portanto ao *arrepio* da lei.

Como se vê, embora a fiscalização aponte irregularidades na utilização de incentivos fiscais de 50% e 25% do IRPJ devido, com base em decisão judicial, que já transitou em julgado (autos nº 2006.83.00.013675-1 – JFPE), deixou de constituir a multa isolada em relação ao incentivo fiscal de 50%.

Está em discussão neste feito, tão somente, os incentivos fiscais de 25% sobre o IRPJ devido. Estes, por também serem objeto de discussão judicial – autos nº 2008.83.00.010564-7 perante a Justiça Federal de Pernambuco, não tiveram o mérito analisado no presente processo administrativo, estando em discussão tão somente a multa isolada decorrente.

Compulsando o andamento processual dos autos nº 2008.83.00.010564-7, verifica-se que, em 07.07.2011, o E. TRF/5 decidiu favoravelmente ao contribuinte, nos seguintes termos:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. WRIT PREVENTIVO. LEGITIMIDADE PASSIVA. NÃO-OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA. COMPROVAÇÃO DA SEGURANÇA. APLICAÇÃO DO DIREITO À ESPÉCIE. ART. 515, § 3º, DO CPC. EFETIVIDADE. IRPJ E ADICIONAIS NÃO-RESTITUÍVEIS SOBRE O LUCRO TRIBUTÁVEL. ÁREA DA SUDENE. INCENTIVO FISCAL. LEIS NºS 9.532/97 E 8.874/94. ISENÇÃO. PRAZO CERTO E CONCEDIDA SOB DETERMINADAS CONDIÇÕES. IMPOSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO OU MODIFICAÇÃO. NORMA SUPERVENIENTE DESFAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. INAPLICABILIDADE. ART. 178 DO CTN. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 544/STF. PRECEDENTES DO STJ E DESTA CORTE REGIONAL.

1. Apelação contra sentença que extinguiu o feito, sem resolução do mérito (art. 267, I, c/c com 295, V, do CPC), por ter excluído a autoridade impetrada do pólo passivo da demanda, e com resolução do mérito (art. 269, I, do CPC) por ter decaído do prazo de 120 dias para impetração do *mandamus*.

2. Legitimidade passiva da autoridade coatora indicada na inicial, por ser ela quem proferiu a decisão administrativa que gerou o writ.

3. Não-ocorrência da decadência do prazo para a impetração da ação mandamental, visto que somente a partir de 17/01/2008 (data em que tomou ciência da última decisão administrativa) é que começou a fluir o prazo para o ajuizamento do *mandamus*.

4. Prova acostada à exordial pré-constituída (art. 6º da Lei nº 1.533/51), sendo desnecessária a dilação probatória. O writ esta apto a ser apreciado e julgado, visto que a impetrante comprovou, plenamente, a necessidade da segurança preventiva postulada.

5. "A necessidade de dar rápido deslinde à demanda justifica perfeitamente o julgamento da ação pelo mérito. O art. 515, § 3º, do CPC permite, desde já, que se examine a matéria de fundo, visto que a questão debatida é exclusivamente de direito, não havendo qualquer óbice formal ou pendência instrumental para que se proceda à análise do pedido merital. Não ha razão lógica ou jurídica para negar a esta Corte Superior a faculdade prevista pelo aludido dispositivo legal. Impõe-se, para tanto, sua aplicação, sem que ocorra supressão de instância." (AgRg no REsp 853647/RR, Rel. Min. José Delgado).

6. A jurisprudência do colendo STJ e desta Corte Regional é vasta e pacífica no sentido de que versando sobre norma isentiva concedida sob condição onerosa e por prazo certo e preenchidas as condições impostas pela

legislação para a concessão da isenção nela prevista, não pode, a qualquer tempo, ser alterada ou revogada por norma posterior (art. 178 do CTN).

7. Inteligência da Súmula nº 544/STF: "Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas".

8. Apelação provida.

A C Ó R D A O

Vistos, etc. Decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do voto do relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes nos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Recife, 07 de julho de 2011. Desembargador Federal BRUNO LEONARDO CÂMARA CARRÁ
RELATOR - CONVOCADO

Tal decisão não transitou em julgado. A PGFN opôs embargos de declaração, aos quais foi negado provimento. A PGFN apresentou recurso especial ao E. STJ que, em decisão monocrática de 09.03.2018, Relatora Ministra Assusete Magalhães, REsp 1.405.515/PE, deu provimento ao recurso, anulando o acórdão proferido no julgamento dos embargos de declaração e, como consequência, determinou a devolução dos autos ao Tribunal de origem a fim de que seja proferido novo julgamento, suprimindo a omissão apontada.

Há, ao ver deste Julgador, uma relação de prejudicialidade entre o mérito discutido judicialmente e a manutenção da multa isolada neste feito, no período posterior à edição da MP 351/2007, que deverá ser considerada no caso concreto em caso de decisão no sentido de manter a sua cobrança, pois mantida a decisão pela fruição do benefício fiscal no Poder Judiciário, desaparecerá a base de cálculo para a cobrança da multa isolada.

Ante o exposto, feita esta rápida digressão, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial do contribuinte, reformando o v. acórdão recorrido para afastar a incidência da multa isolada no caso concreto, nas competências de 2005 e 2006 pela incidência da Súmula 105 e, na competência 2007, pelo princípio da absorção/consunção, nos termos da fundamentação, devendo ser mantida, tão somente, a multa de ofício respectiva.

É o voto

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Redator Designado.

A questão a ser apreciada diz respeito à procedência da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ não pagas, referentes aos meses de setembro, outubro e novembro de 2007, aplicadas em concomitância com a multa de ofício e após o encerramento do ano-calendário.

De início, é preciso assinalar que o pagamento do tributo por estimativa, instituído pela Lei nº 9.430/1996, é uma alternativa à apuração trimestral, prevista na mesma lei. Feita a opção pelo recolhimento do tributo por estimativa, o Estado aguarda a entrada desses recursos. O contribuinte, por outro lado, pode ser autuado com a imposição de uma multa isolada, caso deixe de efetuar o recolhimento das estimativas sem o amparo de balanço de suspensão ou redução previsto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995. Entretanto, para o julgamento da questão aqui articulada, mostra-se indispensável retornar à redação original da Lei nº 9.430/1996 para confronto com o texto atual, daí entrecortando com a jurisprudência antiga até a exegese que ressaia da disposição normativa hoje em vigor.

Repare-se a redação **original** do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

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

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

[...]

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

[...]

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; "

Uma posição majoritária defendia que tal disposição prescritiva era compatível com a interpretação de que, sendo o recolhimento por estimativas antecipação do tributo apurado na declaração de ajustes, não poderia ser aplicada a multa isolada em exame depois de encerrado o período-base de apuração, porque, desde então, já teria ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL, sendo conhecido o tributo definitivo a ser recolhido.

Para essa corrente, o disposto no inciso IV, § 1º, do artigo 44, da Lei 9.430/1996 tinha como propósito obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário, a denotar o inerente dever de antecipar o cumprimento de uma obrigação futura. De

acordo com essa linha, a partir do encerramento do ano-calendário, desaparecia o dever de efetuar a antecipação e, com isso, a penalidade perdia sua razão de ser, pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado.

A posição então dominante consagrou-se neste Conselho, nos termos da Súmula CARF nº 105:

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

A posição doutrinária e jurisprudencial então prevalecente desprezava que o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelecia, em sua redação original, que a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas também deveria ser aplicada, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL. Isso, por si só, já revelava que a multa isolada em apreço poderia ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não dependia do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

Acontece que, em 2007, foi editada a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (MP nº 351/2007), que alterou o texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, o qual passou a ter a seguinte redação:

"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."

Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a incidir sobre o **valor** do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95. A alteração legislativa decorreu do claro propósito de contornar a jurisprudência dominante, ao trazer ao mundo jurídico que a multa isolada não mais incidirá sobre um tributo antecipado, como o próprio *caput* do artigo 44 sugeria, em sua redação original, ao estabelecer que, "*nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*". Com a Lei nº 11.488/2007, a multa isolada é aplicada sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento integral da estimativa

que compõe o esperado fluxo de caixa da União, embora não mais incidente sobre a totalidade ou diferença da antecipação de tributo não recolhida, mas incidente sobre o **valor** do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao final do ano-calendário, caso lhe falte o devido suporte em balanço de suspensão ou redução. Isso, por si só, já traduz que a multa isolada em lume pode ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não depende do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida **isoladamente** do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, **ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL**.

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de declaração e declaração inexata; para o inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, *bis in idem*.

Se o contribuinte opta pela apuração anual, o que implica submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa, não poderá alegar que, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não estará sujeito à multa isolada após o encerramento do ano-calendário, tendo em conta que dessa proposição resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas, colocando em risco o fluxo de caixa da União, que é dependente tanto da efetivação da antecipação de tributos como da efetivação de recolhimentos definitivos de tributos federais.

Complemente-se o exposto com a orientação extraída do acórdão nº 9101-002.438 da CSRF, 1ª Turma, relatora Conselheira Adriana Gomes Rego, sessão de 20/09/2016, no sentido de que, *“sob essa 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.”

A tese de que a infração que motiva a multa isolada é absorvida, por consunção, pela infração que dá causa à multa de ofício, não pode prosperar, por sua própria fraqueza. Consoante o magistério de Luiz Regis Prado¹, na consunção, “*determinado crime (norma consumida) é fase de realização de outro (norma consuntiva) ou em uma forma regular de transição para o último – delito progressivo*”. Destaquem-se, pois, as infrações do *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que dizem respeito à lide, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, para a devida análise:

- a) no inciso I, falta de pagamento do tributo, falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata;
- b) no inciso II, alínea “b”, deixar de efetuar o pagamento de estimativas.

De modo algum é possível asselar que deixar de efetuar o pagamento de estimativa constitui fase de realização da falta de pagamento de tributo apurado na declaração de ajuste. Em outras palavras, não se pode dizer que, aquele não pagou o tributo apurado na declaração de ajuste, anteriormente deixou de efetuar o pagamento de estimativas.

Em outro sentido, deixar de efetuar o pagamento de estimativas também não constitui regular transição para a falta de pagamento do tributo apurado na declaração de ajuste. Deixar de efetuar o pagamento de estimativa não é uma etapa antecedente necessária pela qual o agente antes atravessa para deixar de realizar o pagamento do tributo apurado na declaração.

De igual modo, é impossível afirmar que deixar de efetuar o pagamento de estimativas é fase de realização da entrega de declaração inexata ou da omissão da entrega da declaração de ajuste, tanto quanto é impossível sustentar que deixar de efetuar o pagamento de estimativas é uma forma regular de transição para a apresentação de declaração inexata ou para a omissão de declaração de ajuste.

Inequivocamente, não há interligação por necessariedade entre quaisquer das modalidades de infração do inciso I do *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação atual, e a infração do inciso II, alínea “b”, do mesmo artigo. A pessoa jurídica pode ser omissa em relação à entrega de declaração de ajuste, ou pode ter apresentado declaração de ajuste inexata, e ter efetuado corretamente os pagamentos de estimativas.

Também não há necessariedade entre deixar de pagar o tributo apurado na declaração de ajuste e deixar de pagar a estimativa, ou seja, uma pessoa jurídica pode ser omissa em relação ao pagamento do tributo apurado na declaração de ajuste sem ter deixado de efetuar os pagamentos devidos de estimativa.

À vista do exposto, repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos

¹ Curso de direito penal brasileiro, volume I - parte geral, arts. 1º a 1º a 120, 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 190.

Processo nº 10480.720461/2010-81
Acórdão n.º **9101-003.912**

CSRF-T1
Fl. 1.635

fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Conclusão: diante dos fundamentos acima coligidos, conheço do Recurso Especial do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa