



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.725749/2017-18
ACÓRDÃO	1401-007.091 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PORT-GALI HOTELARIA E TURISMO LTDA - EPP
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2015

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE BASE NEGATIVA.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar base negativa no ajuste anual.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

O fato de o contribuinte ter recolhido o tributo devido ao final do encerramento do exercício não se constitui em hipótese de denúncia espontânea visto que a multa isolada decorre da falta de recolhimento das estimativas mensais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lσίας e Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente à multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ por estimativa.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação, o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega que a penalidade imposta não se lhe aplica, pois o lançamento da multa, isoladamente, apenas faria sentido se operada no curso do próprio ano-calendário, considerando-se o caráter acessório da multa e a conduta que se pretende reprimir
- b) Que conforme entendimento do STJ, a infração que se pretendia reprimir com a exigência da multa isolada, qual seja, a ausência de recolhimento mensal do tributo por estimativa, é completamente abrangida pela sujeição ao sancionamento, ao final do ano-calendário, pelo próprio não recolhimento do tributo;
- c) Por fim, que no momento do procedimento fiscal para lançamento da multa de ofício através do auto de infração combatido, a exigibilidade do tributo já estava suspensa por força do parcelamento (PERT), e que o único motivo para a Impugnante ter recebido a multa imposta no Auto de Infração combatido decorre do interregno temporal existente entre a adesão ao programa e a consolidação do débito por essa Receita Federal.

Posteriormente, a DRJ proferiu acórdão abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. BASES DE CÁLCULO DISTINTAS.

As bases de cálculo das multas isolada e de ofício, por falta de recolhimento de antecipação e por falta de pagamento da contribuição ou tributo, respectivamente, são distintas. Constatada a insuficiência de pagamento de estimativas, deve ser lançada a multa isolada.

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA APLICADA APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

É cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ/CSLL, determinado sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento.

ESTIMATIVAS MENSAIS. PARCELAMENTO. AUSÊNCIA DE INFLUÊNCIA NO LANÇAMENTO DA MULTA ISOLADA.

O parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas não o extingue. A multa isolada devida pelo não recolhimento das estimativas mensais é cabível conforme legislação regente, ainda que haja parcelamento das estimativas.

Impugnação improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Em síntese, a DRJ entendeu que não há *bis in idem* na cobrança da multa isolada por não recolhimento do imposto por estimativa, tendo em vista que se trata de penalidades distintas, com previsão legislativa própria, na medida em que o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 determina que será cobrada multa quando apurado de ofício o não pagamento, no prazo estabelecido pela legislação, de tributo ou contribuição, cujos valores não pagos também serão exigidos, enquanto o inciso II impõe a cobrança de 50% dos valores mensais (estimativas), exigidos isoladamente.

Dessa forma, concluiu que verificada a falta de pagamento do tributo após o término do ano-calendário, o lançamento deve ser efetuado, abrangendo a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, além do tributo devido, se for o caso, com base no lucro real apurado em 31 de dezembro não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do termo final do prazo de pagamento.

No tocante à adesão do contribuinte ao parcelamento especial, consignou que o parcelamento das estimativas e suspensão da exigibilidade dos débitos parcelados não impedem o lançamento das multas isoladas, posto que esta já era devida desde o momento em que a estimativa deixou de ser recolhida.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em que reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Pontua que o argumento da DRJ, no sentido de que apesar de o parcelamento suspender a exigibilidade do crédito tributário, a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais seria devida, ainda que haja parcelamento das estimativas e submissão da Contribuinte às sanções previstas no Programa de Regularização Tributária, carece de qualquer fundamento legal e contrária a própria lógica do parcelamento; e
- b) Que a DRJ deixou de observar os precedentes juntados, que demonstram que não se pode cumular as sanções previstas nos incisos I e II, do art. 44, da Lei n 09.430/96, pois a exigência da multa isolada prevista no inciso II, é absorvida pela multa de ofício prevista no inciso I, e, no caso presente, a multa prevista no inciso I já estaria absorvida com a adesão ao PERT.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Como muito bem relatado na decisão recorrida, o Recurso funda-se em 02 pontos que foram lançados em impugnação e foram repetidos em sede de Recurso:

O primeiro diz respeito a tese de que a multa isolada em questão apenas faria sentido no curso do próprio ano-calendário, conforme entendimento administrativo e judicial. A sua cobrança da forma dos autos submeteria o contribuinte à dupla penalidade da multa de ofício e da multa isolada, o que seria um verdadeiro bis in idem.

O segundo diz respeito ao fato de que a Impugnante, antes mesmo de qualquer ação fiscal, aderiu ao Programa da Regularização Tributária – PERT, o que elimina a sujeição à sanção punitiva de ofício, pelos motivos relatados. O parcelamento da dívida, seguindo os moldes traçados pela MP nº766/2017, é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI, CTN), além do que afirma que efetuou espontaneamente o parcelamento à luz da norma vigente, suspendendo

a exigibilidade do crédito tributário e elidindo a sujeição à autuação pela aplicação do art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/1996.

Quanto ao primeiro, basicamente argumenta o contribuinte que a multa isolada somente pode ser exigida durante o ano-calendário. Entendo não lhe assistir razão.

Esse debate não é novo neste Conselho, a tese minoritária defende que, por se tratar de obrigação acessória à principal e, diante do que dispõe a Súmula CARF n. 82 sobre a impossibilidade de exigência de estimativas após o encerramento do exercício, não haveria que se falar em multa pela falta de recolhimento das estimativas. Em que pese a aparente lógica do raciocínio, não me filio a esta corrente.

Para a devida análise da tipicidade aplicável, é preciso iniciar pelo texto normativo em vigor na época dos fatos jurídicos, ou seja, o artigo 44 da Lei 9.430/96 em vigor em 2005, antes das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

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.

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

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

II -isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

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.

[...] – grifei.

Cumprе ressaltar que a multa foi posteriormente reduzida a 50%, conforme aplicada pela fiscalização, que por isso se referiu à alteração legislativa posterior, aplicando-se a retroatividade benigna.

Pois bem, da leitura dos dispositivos legais não é possível aderir à tese defendida pela contribuinte vez que, se a referida multa apenas pudesse ser aplicada juntamente com a estimativa que deixou de ser recolhida, qual seria o sentido de se chamar de multa isolada? Ou ainda, porque se falar que a multa isolada será exigida ainda que se apure prejuízo se não pudesse ser exigida após o encerramento do exercício fiscal (quando se apura eventual prejuízo)?

Ora, o texto legal careceria de absoluta lógica em que pese, repito, a coerência da tese defendida pela Recorrente dentro da tradicional doutrina do direito tributário. No entanto, não cabe a este CARF afastar dispositivo legal válido e eficaz.

Ademais, como bem argumentou o Relator da decisão Recorrida, o Conselheiro Murilo Visco:

Por sinal, se não houvesse previsão para imposição de multa isolada, a exigência dos recolhimentos por estimativa estaria ameaçada, ou não seria cumprida. A norma que determina a antecipação mensal por estimativa tornar-se-ia letra morta, pois seria sempre mais vantajoso aos contribuintes optantes pela apuração anual esperar até o encerramento do período, para levantar o montante do tributo definitivamente devido e só então recolhê-lo. Obviamente, a Fazenda Pública seria financeiramente lesada, e sofreriam concorrência desleal os contribuintes que cumprissem rigorosamente as prescrições legais.

Neste diapasão, também oportuno citar a fundamentação trazida pelo Nobre ex-Conselheiro Carlos André Soares Nogueira no recente Acórdão 1401-005.014 desta mesma TO:

Neste diapasão, vale destacar a Súmula CARF nº 104, que determina que o lançamento da multa isolada submete-se ao prazo decadencial previsto no artigo 173, I, do CTN, ou seja, a partir do *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*.

Obviamente que se a multa isolada apenas pudesse ser exigida dentro do próprio exercício, estaríamos diante de um verdadeiro prazo decadencial sem previsão no CTN.

Ainda no referido Acórdão acima citado, o mesmo recebeu a seguinte ementa após decisão unânime que resume o entendimento desta TO:

NULIDADE DO PROCEDIMENTO. SUPERFICIALIDADE. FALTA DE VERIFICAÇÃO DA VERDADE MATERIAL. INOCORRÊNCIA.

No caso, a fiscalização intimou especificamente a contribuinte a comprovar as retenções na fonte alegadas. Desta forma, não se configura qualquer hipótese de nulidade em razão de descuido com o princípio da verdade material ou por cerceamento do direito de defesa.

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

Ano-calendário: 2005

ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. ANO-CALENDÁRIO 2005. SÚMULA CARF Nº 105.

Na espécie, considerando que os fatos geradores ocorreram no ano-calendário 2005, aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 105, que veda a concomitância entre a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e a multa de ofício apurada com base no imposto devido no ajuste anual.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2005

ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

A multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de CSLL pode ser imposta após o encerramento do ano-calendário, mesmo que o sujeito passivo tenha apurado base negativa no ajuste anual.

MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. ESTIMATIVA.

A base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal de CSLL é a própria estimativa que deixou de ser recolhida. (Acórdão 1401-005.014 de 09/12/2020)

Esta posição encontra eco na jurisprudência do CARF em outras Turmas, conforme ilustra o seguinte precedente:

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

Ano - calendário: 2008

ESTIMATIVA MENSAL DE IRPJ. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento de estimativa de IRPJ dá ensejo à aplicação de multa isolada, ainda que no final do ano base tenha sido apurado prejuízo fiscal ou saldo negativo. (Acórdão CARF nº 1301-004.418, de 10/03/2020)

Esta também é a posição adotada majoritariamente na CSRF a exemplo do recente Acórdão 9101-005.362 que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE BASE NEGATIVA.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar base negativa no ajuste anual. (Acórdão 9101-005.362 de 09 de março de 2021 – Voto Vencedor Edeli Pereira Bessa).

No que se refere a este julgado, oportuno reproduzir parte da irretocável declaração de voto realizada pela nobre colega Conselheira Livia De Carli Germano, que já compôs a presente TO, e resume muito bem a questão:

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia, divergi do relator quanto ao resultado de seu voto com relação às multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas lançadas após o final do ano-calendário. O entendimento aqui expressado já vem sendo por mim sustentado nas declarações de voto manifestadas nos acórdãos 9101-005078 e 9101-005.080, dentre outras.

Costuma-se argumentar que, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perde sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo. Para estes, a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das premissas de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a conclusão a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece uma penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência das multas isoladas em questão.

Muitos sustentam, por outro lado, uma possível identidade entre as bases de cálculo das multas isolada e de ofício, na redação original do dispositivo legal, isto é, antes da alteração promovida pela Lei 11.488/2007. Passo a analisar a questão: qual seria a base de cálculo das multas isoladas: seria o valor das antecipações não recolhidas ou o valor do imposto apurado pelo lucro real anual?

A redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 era a seguinte (grifamos):

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

(...)

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

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;

O *caput* do artigo 44 traz a base de cálculo das multas em questão, fazendo menção à “*totalidade de tributo ou contribuição*”.

A uma primeira vista, tal referência parece mesmo se reportar ao valor devido no ajuste anual, inclusive em razão do emprego do termo “totalidade” – de fato, a princípio, parece não fazer sentido pensar que a norma fala em “totalidade de tributo” querendo se referir ao valor da estimativa mensal, eis que não se “totaliza” o valor de um pagamento que é único a cada mês.

A questão é: nesses termos, como compatibilizar o *caput* do dispositivo com os incisos de seu parágrafo primeiro?

Explica-se. O *caput* do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será “a *totalidade do tributo ou contribuição*”. Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro (acima grifado), em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser exigida “*ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”?

Em ambas as hipóteses acima, teríamos um problema quanto à base de cálculo para a multa isolada a ser aplicada, eis que, (i) no caso de verificação, ainda no curso do ano calendário, de ausência de recolhimento da estimativa mensal, a base de cálculo da multa isolada seria inexistente, e (ii) no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa no ajuste anual, a base de cálculo da multa isolada seria zero.

É dizer, nessas situações, (i) a multa isolada não poderia (impossibilidade prática) ser aplicada antes da entrega da declaração, por ausência de base de cálculo, e (ii) o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º traria uma afirmação em si mesma contraditória, eis que ele estaria dizendo que a multa isolada poderia ser exigida ainda que sua base de cálculo fosse zero.

Observo que os “dilemas” acima não mais subsistem eis que, posteriormente aos fatos objeto dos presentes autos (MP 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu eficácia em 27 de outubro daquele ano, e MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/2007) , a legislação foi alterada e, nos dias atuais, o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996 deixou de indicar a base de cálculo das multas, sendo certo que a base de cálculo da multa isolada atualmente é, nos termos do inciso II, o valor do pagamento mensal devido. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social

sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Acontece que a legislação foi alterada sem qualquer previsão expressa de ter sido interpretativa (art. 106 do CTN), o que leva à conclusão de que a alteração, por si só, não teria influência na interpretação a ser dada à legislação vigente anteriormente.

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da *norma jurídica subjacente* (isto é, do significado formado a partir da interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer com que a literalidade reflita o sentido lógico já contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

No caso, temos o seguinte dilema: ou (a) se considera que o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando menciona “*totalidade de tributo ou contribuição*”, está se referindo ao ajuste anual -- hipótese em que (i) não se aplica a multa isolada se verificada no curso do ano calendário, em virtude da ausência de base de cálculo, e (ii) deve ser ignorado o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º (“*ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”), porque contraditório com o *caput*, ou (b) se confere ao *caput* do artigo 44 um sentido diverso, compreendendo-se o significado de “*totalidade de tributo ou contribuição*” como sendo, genericamente, o valor devido que deixou de ser recolhido, e integrando-o de acordo com a hipótese prevista em cada um dos incisos do parágrafo primeiro em questão – assim, para os incisos I e II ele significaria o ajuste anual, enquanto que, para os incisos III e IV, seria o valor do recolhimento mensal devido.

Muitos sustentam que não se pode interpretar que a legislação esteja mencionando “tributo” querendo se referir às estimativas já que, tecnicamente, estas não são tributo mas mera antecipação. Sem embargo, não vejo problemas em tal raciocínio já que, na qualidade de antecipação de uma prestação potencialmente devida, a estimativa tem, em sua origem, a qualidade e a natureza do que busca antecipar (o tributo).

Portanto, considerando o arrazoado acima, compreendo que a única forma de compatibilizar o trecho final do *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, com o trecho final do inciso IV do seu parágrafo 1º, é considerar que a menção do *caput* à “*totalidade de tributo ou contribuição*” deva ser compreendida de forma integrada com os incisos do parágrafo primeiro, sem negar eficácia a nenhuma de suas disposições.

Deste modo, muito embora tal termo se identifique com ao valor devido no ajuste anual nos incisos I e II do parágrafo 1º (o que, inclusive, justificaria a menção ao vocábulo “totalidade”), no caso de ausência de recolhimentos mensais (incisos III e IV do parágrafo 1º), a base de cálculo da multa necessariamente é o valor do recolhimento mensal devido.

Não se nega que o caput orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar “*os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida*” (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, “c”), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda* – i.e., as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser adequado, **especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo**, optar por uma interpretação que resulte em se considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

Tal interpretação revela-se, ainda, coerente com o princípio geral de que, em se tratando de penalidade, a graduação deve levar em conta a gravidade da falta, sendo assim adequado o entendimento de que a multa tenha por base de cálculo o valor da estimativa mensal devida e não recolhida.

Além disso, em se estabelecendo a base de cálculo da penalidade como sendo o valor do recolhimento mensal devido e não realizado, a interpretação se coaduna com a faculdade que se confere ao sujeito passivo de interromper os pagamentos por antecipação quando apure, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 8.383/1991).

É dizer, a multa isolada não poderá ser aplicada na hipótese em que o recolhimento mensal não seja devido -- em razão do levantamento de balancetes de suspensão – e proporcionalmente, em caso de balanços de redução. E isso, ressalte-se, independentemente de transcrição e tais balancetes no Diário, como enuncia a Súmula CARF 93: “*A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa*”. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Estas são as razões pelas quais considero que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Observo, nesse ponto, que a posição segundo a qual a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da

apuração do ajuste anual tem prevalecido nesta 1ª Turma da CSRF, como ilustram os acórdãos 9101-004.106, de 9/04/2019; 9101-004.771, de 05/02/2020; 9101-004.819, de 03/03/2020; e 9101-005.028 e 9101-005.029, de 08/2020.

Em síntese, respeitosamente, não compartilho do entendimento do i. Relator de que as multas isoladas “deveriam ser calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza esta que não se confunde com as estimativas apuradas ao longo do ano, de natureza antecipatória.”

Não obstante, esclareço que filio-me ao entendimento de que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer **se e quando** tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual. E a razão é bem simples.

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

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

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

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de

Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Assim, tendo em vista a expressa previsão legal, impossibilidade de afastar aplicação de norma vigente e compatibilidade da exigência com os dispositivos legais, não há como acolher a tese do contribuinte. Indefiro o Recurso nesses pontos.

Quanto ao segundo ponto relativo à adesão ao PERT o fundamento também não merece acolhida.

Isto porque, a multa isolada é exigida exatamente pela atitude de deixar de recolher as estimativas declaradas, ora, não há o que se falar em pagamento espontâneo ou regularização com o PERT.

Outrossim, se a multa isolada é devida, inclusive, quando o contribuinte apura prejuízo fiscal, não existe sentido na argumentação trazida pelo Recorrente.

Ademais, conforme se verifica dos fatos, as estimativas já se encontravam confessadas e a antecipação não foi feita, de forma que a multa isolada já seria devida e poderia ser exigida pelo Fisco Federal, não havendo o que se falar em espontaneidade do pagamento. Até porque, em que pese pessoalmente discorde, a denúncia espontânea não ocorre no âmbito do parcelamento (cf. RESP nº 1.102.577/DF, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e, portanto, de observância obrigatória por este Conselho).

Assim, face ao exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva