



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

Processo nº 10530.723286/2011-21
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.745 – 1ª Turma
Sessão de 4 de abril de 2017
Matéria IRPJ - CONCOMITÂNCIA MULTA ISOLADA ESTIMATIVA MENSAL COM MULTA DE OFÍCIO
Recorrente CASA DAS RAÇÕES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto, que lhe deram provimento. A conselheira Cristiane Silva Costa acompanhou a relatora pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela CASA DAS RAÇÕES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA em face do **Acórdão n. 1301-001.472**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, que decidiu (i) não haver nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa, uma vez que teria apreciado todas as alegações da Recorrente e provas constantes dos autos, (ii) tampouco necessidade de diligência, (iii) além de ter mantido a multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas, entendendo possível a sua concomitância com a multa de ofício.

A **autuação fiscal** tem por objeto a exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS (reflexos) decorrente da qualificação de omissão de receitas pela não comprovação da origem de depósitos bancários ou sua não contabilização e oferecimento à tributação, aplicando-se, conjuntamente à multa de ofício, aquela isolada prevista no artigo 44, II, *b*, da Lei n. 9.430/96, com redação dada pelo artigo 14 da Lei n. 11.488/07, pelo não recolhimento dos tributos sob a base de cálculo estimada, referente ao ano calendário 2008.

Insurgindo-se contra a autuação, a Recorrente apresentou **Impugnação Administrativa**, alegando, objetivamente, que (a) os valores questionados teriam sido devidamente contabilizados, (b) a fiscalização teria classificado equivocadamente como “vendas” outras operações, e (c) as multas isoladas pela ausência do pagamento de estimativas e de ofício não poderiam ser aplicadas cumulativamente por configurarem dupla penalidade sobre um mesmo fato (E-fls. 769-779).

O posicionamento da Administração Tributária, no entanto, foi mantido por **decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador**, que entendeu que (a) os valores de depósitos bancários cuja origem houvesse sido comprovada, mas que não tivessem sido contabilizados e computados na base de cálculo dos tributos, deveriam ser submetidos à tributação como receita omitida, (b) configurariam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira em que o titular, regularmente intimado, não tivesse comprovado, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, e (c) na falta de pagamento das estimativas, o lançamento de ofício deveria abranger a multa isolada sobre os valores devidos por estimativa, e não recolhidos, além das diferenças apuradas no ajuste anual, acrescidas de multa de ofício e juros de mora (E-fls. 875-886).

Em face dessa decisão, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário**, (a) arguindo a necessidade de baixa do processo em diligência para o correto exame dos fatos e provas apresentados, que teriam sido ignorados pela decisão recorrida, sob pena de cerceamento de defesa e (b) demonstrando a existência de jurisprudência que condena a aplicação de determinadas multas conjuntamente pela natureza de antecipação da primeira, no caso do não pagamento de carnê leão, ou de anistia da isolada pela segunda multa, quando aquela decorre de obrigação acessória (E-fls. 893-902).

Por qualidade de votos, decidiu-se no **Acórdão n. 1301-001.472**, em sede preliminar, (a) não haver nulidade do ato decisório por cerceamento de defesa, uma vez que teriam restados adequadamente apreciados em primeira instância os argumentos trazidos na impugnação, salientando-se, em relação às folhas do Razão juntadas ao processo, que a contribuinte não teria produzido qualquer documento capaz de relacionar os valores ali registrados com os indicados nas peças da autuação como decorrentes de receitas contabilizadas, e (b) sem necessidade que justificasse a realização de diligência, (c) além da possibilidade de concomitância entre as multas de ofício e isolada, em decisão assim ementada (E-fls. 912-924):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2009

Ementa:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. NULIDADE DO ATO DECISÓRIO. PRETENSÃO IMPROCEDENTE.

Descabe falar em decretação da nulidade do ato decisório de primeiro grau, quando se constata que o argumento utilizado como fundamento para a adoção da providência (cerceamento do direito de defesa) não encontra lastro nos atos e fatos espelhados no processo.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. NECESSIDADE. AUSÊNCIA

À luz do regramento processual vigente, a autoridade julgadora é livre para, diante da situação concreta que lhe é submetida, deferir ou indeferir pedido

de diligência formulado pelo sujeito passivo, ex vi do disposto no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

No caso de aplicação de multa de ofício sobre os tributos e contribuições lançados de ofício e de multa isolada em virtude da falta ou insuficiência de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas), não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência, visto que resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas. Inexiste, também, fator temporal limitador da aplicação da multa isolada, eis que a lei prevê a sua exigência mesmo na situação em que as bases de cálculo das exações são negativas.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier, que votaram pelo cancelamento da multa isolada.

Valmar Fonseca de Menezes
Presidente.

Wilson Fernandes Guimarães
Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

A CASA DAS RAÇÕES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA apresentou **Recurso Especial** (E-fl. 932) defendendo que (i) o acórdão recorrido deveria ser anulado, para se baixar o processo em diligência, porque não teria analisado as provas e alegações apresentadas juntamente à impugnação quanto à forma de contabilização das receitas consideradas omitidas pela fiscalização – mais especificamente folhas dos Livro Razão –, assim como a decisão da DRJ, e a (ii) impossibilidade de concomitância das multas de ofício e isolada, colacionando várias ementas como paradigmas sobre os dois temas.

O Recurso Especial foi parcialmente recepcionado por **Despacho de Admissibilidade** (E-fl. 960) que considerou, com relação ao primeiro ponto, que a contribuinte não teria apontado objetivamente qual a legislação que estaria sendo interpretada e que não haveria divergência entre a decisão recorrida e os paradigmas apresentados, posicionamento detalhado na seguinte análise:

“O recorrente não aponta objetivamente qual a legislação que estaria sendo interpretada, no acórdão recorrido, de forma divergente àquela adotada em jurisprudência desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Todavia, aponta divergência entre a decisão recorrida e outras decisões desse

CARF em relação a dois pontos específicos, a seguir apreciados.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A primeira questão para a qual o recorrente aponta a ocorrência de divergência diz respeito ao alegado cerceamento do direito de defesa. Transcreve-se trecho do acórdão combatido:

‘Os fragmentos do voto condutor abaixo reproduzidos demonstram, em sentido contrário ao sustentado pela Recorrente, que as alegações merecedoras de análise trazidas por meio da defesa inaugural foram adequadamente apreciadas e fundamentadamente rejeitadas, senão vejamos:

[...]

A luz portanto de tal pronunciamento, penso que restaram adequadamente apreciados em primeira instância os argumentos trazidos pela Recorrente por meio da peça impugnatória, cabendo repisar que, relativamente às folhas do Razão aportadas ao processo, efetivamente a contribuinte não produziu qualquer documento capaz de relacionar os valores ali registrados com os indicados nas peças de autuação como decorrentes de receitas contabilizadas.’

A primeira decisão apontada como paradigma da divergência está no Acórdão nº 3101-01.033, que adotou a seguinte ementa:

‘ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/03/2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RESTRIÇÃO DE MEIOS DE PROVA. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação que trata do conjunto probatório no processo administrativo fiscal não admite a restrição da prova das operações de aquisições de insumos a uma só forma a primeira via das notas fiscais. O art. 24 do Decreto nº 7.574/2011, que consolidou a legislação afeta ao processo administrativo tributário, é claro no sentido de que são hábeis para comprovar a verdade dos fatos todos os meios de prova admitidos em direito. Também obram a favor da não restrição das provas no processo administrativo o art. 23 do aludido Decreto, bem como os arts. 293 do RIPI/98 elementos subsidiários e o 413 do indigitado RIPI.

Transcreve-se parte do respectivo voto condutor:

Ao meu sentir, a recorrente tem razão em seus reclamos, porquanto tal conduta está dissociada da melhor exegese da legislação que trata do conjunto probatório no processo administrativo fiscal, e configurou, s.m.j., cerceamento do direito de defesa da recorrente, na medida em que restringiu a prova das operações de aquisições de insumos a uma só forma - a primeira via das notas fiscais - quando não há dispositivo legal que preveja tal imperativo.’

Entendo que não há divergência entre essas duas decisões, uma vez que não

há na decisão recorrida qualquer limitação na análise das provas, pelo contrário, a Turma de Julgamento apreciou todas as provas dos autos e concluiu, em ação de jurisdição, que tais provas não elidiam a omissão de receitas apontada. Essa postura está alinhada com a decisão paradigma, na medida em que essa última teve como objetivo fazer com que todas as provas dos autos fossem consideradas no julgamento.

A segunda decisão apontada como paradigma da divergência está no Acórdão nº 105-16.920, que adotou a seguinte ementa:

‘Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA - O silêncio quanto à questão de direito suscitada na impugnação importa em preterição do direito de defesa, circunstância que conduz à nulidade da decisão de Primeira Instância (Decreto nº 70.235/72, art. 59, II, in fine).

Transcreve-se parte do respectivo voto condutor:

Entendo que a decisão de Primeira Instância não exauriu os argumentos expendidos pelo sujeito passivo, configurando nítido cerceamento ao direito de defesa, circunstância que conduz à declaração de nulidade daquele ato.

Vejamos:

Um dos tópicos da impugnação diz respeito à inexistência de vedação à dedutibilidade das despesas relativas aos tributos suspensos da base de cálculo da CSL. Para dar sustentação ao seu entendimento, a interessada invocou dispositivos legais e orientação contida no Boletim Central Extraordinário nº 21, da COSIT e do próprio MAJUR. E, tendo em vista que a interessada seguiu a orientação oficial, não teria cabimento a imposição da multa de ofício e dos juros moratórios.

[...]

Como se observa, a decisão recorrida não enfrentou a questão suscitada pelo sujeito passivo quando alegou ter observado a orientação da COSIT, não exaurindo, portanto, todas as questões suscitadas pela defesa.’

Mais uma vez entendo que não há divergência entre essas duas decisões, já que a decisão recorrida considerou todos os argumentos opostos pelo recorrente e a decisão paradigma aponta exatamente para essa providência. A decisão recorrida, apesar de apreciar os argumentos do autor, deixou de acatá-los, pela convicção construída na ação de julgar, e tal fato não colide com o objeto da decisão paradigma.”

Houve o **reexame da admissibilidade** (E-fl. 965) pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que manteve o despacho anterior por entender que

“De fato, o primeiro paradigma apontado pelo recorrente combate a limitação na apreciação de provas em razão de um formalismo, enquanto não se vislumbra tal postura no acórdão recorrido, que conheceu e apreciou todas as

provas do processo.

Já o segundo paradigma combate o fato de o órgão julgador ter deixado de apreciar questão de direito apresentada pelo interessado. Todavia, essa conduta não se apresenta na decisão recorrida, em que foram apreciados todos os argumentos do autor.”

Na sequência, foram opostos **Embargos de Declaração** pela contribuinte alegando omissão dos despachos de admissibilidade (E-fls 1002-1007), desmembramento do processo principal para cobrança imediata dos valores correspondentes à parcela não admitida do recurso (E-fl. 1015), e **contrarrazões** pela Fazenda Nacional, reforçando a inaplicabilidade da Súmula 105 do CARF a fatos posteriores a 2007 e a impossibilidade de cumulação das multas isolada e de ofício (E-fls. 1017-1027). Os embargos não foram aceitos em função da definitividade e irrecorribilidade dos despachos atacados e também de sua intempestividade (E-fls 1030-1031).

Passa-se, então, à apreciação do recurso.

Voto Vencido

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio – relatora.

PRELIMINARES

Tempestividade do Recurso Especial

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

A respeito do primeiro ponto, identifica-se que a contribuinte foi intimada do acórdão que julgou o recurso voluntário em 30.03.2015 (E-Fl. 930) e protocolizou Recurso Especial no dia 14.04.2015 (E-fl. 932), portanto, dentro do prazo de 15 dias definido pelo *caput* do artigo 68 do Regimento Interno do CARF, tempestivo.

Conhecimento do Recurso Especial

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1)

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

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

Pois bem, voltando-se ao caso concreto, tem-se como realidade fáctica a exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS por acusação de omissão de receitas pela não comprovação da origem de depósitos bancários ou sua não contabilização e oferecimento à tributação, aplicando-se multa de ofício e isolada (art. 44, II, *b*, da Lei n. 9.430/96) pelo não recolhimento de estimativas no ano calendário 2008.

À apreciação do colegiado *a quo*, pelo efeito devolutivo do recurso voluntário, chegou o questionamento da nulidade da decisão de primeira instância para baixa do processo para análise de provas apresentadas juntamente à impugnação e da concomitância entre as multas de ofício e isolada. Sobre os mesmos temas manifestou-se o Recurso Especial, desta vez, imputando-se então o alegado cerceamento de defesa também ao acórdão recorrido, pelos mesmos fundamentos.

Com relação ao primeiro tópico, como adiantado mais detalhadamente no relatório acima, foi negado seguimento ao recurso por ausência da demonstração da legislação violada e de divergência entre o acórdão recorrido e os dois paradigmas válidos, em decisão que foi confirmada pelo reexame da admissibilidade e afirmada irrecorrível.

Assim sendo, naquilo que admitido e constatado o preenchimento dos demais critérios formais exigidos, VOTA-SE POR CONHECER o Recurso Especial.

MÉRITO

Coerentemente com a análise de divergência procedida para o conhecimento do recurso, a matéria de mérito posta a julgamento restringe-se à definição da possibilidade de cominação simultânea da multa isolada por não pagamento do IRPJ calculado com base no regime de estimativas mensais e a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo ao final do ano calendário 2008, fundamentadas nos artigos 44, inciso I e II, b, da Lei n. 9430/96., com redação dada pela Lei n. 11.488/07:

“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:

(...)

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.

(...)”

Muito embora o veículo introdutor dessa norma seja posterior à edição da Súmula n. 105, editada por este conselho no ano de 2004 e aplicável aparentemente de forma pacífica para os anos calendários até 2006, entende-se que a norma jurídica, enquanto significação que pode ser construída a partir do enunciado do artigo 44, II, b da Lei n. 9.430/96, em sua nova redação, não difere em sua substância daquela que deu origem à referida súmula e, portanto, continuaria a aplicá-la:

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

No entanto, ainda que assim não fosse, vale dizer, ainda que não houvesse súmula editada nesse sentido ou que se esteja referindo a períodos posteriores à mencionada alteração legislativa, a visão que se possui sobre o tema não se modificaria, pois, no posicionamento adotado, não se discorda da existência de dois fatos jurídicos distintos, embora ambos tendo como objeto central o não recolhimento do IRPJ e da CSLL e como obrigação o pagamento de multa pelo seu descumprimento. Entende-se cuidar, sim,

de dois fatos jurídicos, porque quando se altera qualquer um de seus critérios, a exemplo do temporal, torna-se o fato diferente de um outro que não possua a mesma condição.

Ocorre que se vê proximidade tanto no objeto de suas hipóteses de incidência – originadas do descumprimento de normas que se referem à obrigação tributária de recolhimento do IRPJ e da CSLL –, seja em caráter antecipatório ou definitivo, como na consequência imputada correspondente às penalidades, diferenciadas sim pela grandeza considerada, nos incisos do mencionado artigo 44 da lei n. 9.430/96.

Vê-se como elemento de diferenciação, portanto, o caráter antecipatório da obrigação cujo descumprimento gera como consequência a imputação da multa isolada – como, afinal, se vislumbra em diversas regras da sistemática do Imposto sobre a Renda, a exemplo da substituição tributária que antecipa o pagamento no regime de retenção na fonte –, mas, uma vez se encerrando o período de apuração, tem-se a identificação precisa da base de cálculo do tributo devido e a determinação da multa efetiva pelo seu não recolhimento, não mais devendo prevalecer aquilo que era calculado com base em estimativas, assim como a multa pela não pagamento neste regime.

O fato de se haver estimativas para o cômputo do IRPJ e da CSLL que serão adiantados mensalmente não pode significar que a sua base de cálculo – ou seja, aquilo que juntamente com a hipótese de incidência diferencia um tributo, numa linha há muito ensinada por Rubens Gomes de Sousa – seja desvirtuada daquele montante que deve sofrer os necessários ajustes para se alcançar a renda objeto da competência da União Federal, o que muito provavelmente não é o que se encontra a partir, como o próprio nome sugere, das estimativas verificadas ao longo do período de apuração.

Daí porque não se considera a possibilidade de imputação de multas distintas sob a justificativa de possuírem diferentes bases de cálculo, quando se chega ao final do período e se identifica a efetiva base de cálculo do tributo e, então, se impõe uma multa pelo seu não recolhimento – ainda que isso pareça esvaziar o conteúdo do artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei n. 9430/96, a não ser para se penalizar quando a autuação ocorra no decorrer do período de apuração ou não gerar um tratamento não equânime entre os contribuintes que, diligentes, recolhessem o tributo antecipadamente, em relação aos que não procederiam a tal adiantamento e, ao final, verificando haver prejuízo fiscal ou saldo negativo, não se sujeitariam a qualquer penalidade.

Dizer serem o IRPJ e a CSLL no regime mensal recolhidos sobre bases estimadas não infirma a proximidade substancial das obrigações, mas justamente confirma que, se se está tratando de adiantamento, apenas se pode estar estimando aquilo que ainda não foi mensurado em caráter definitivo e que, o sendo, prevalece sobre as presunções efetuadas, assim como prevalece a multa pelo seu não recolhimento, por identificar-se, afinal, com a que pune igualmente o não recolhimento do tributo, mas de forma antecipada.

Por essa linha, não se precisaria também buscar no Direito Penal o princípio da consunção (vide acórdãos n. 9101-001.307, 1803-001.263, 9101-001.261), muito

embora se coincidam quanto ao resultado alcançado, embora nesse caso não se possa sofrer as críticas de que não haveria previsão para aplicação da espécie na legislação fiscal.

De todo modo, esse é um dos argumentos que sustentam os precedentes administrativos da referida Súmula n. 105 do CARF, assim como as duas decisões que se encontram proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, retratadas por parte do voto do Ministro Humberto Martins no REsp 1496354, do qual se transcreve trecho representativo, em que também se orientou o acórdão do AgRg no REsp 1499389:

“(…)

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

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações 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.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

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.

(...)"

Assim sendo, considerando-se a linha ora adotada ou os próprios fundamentos dos precedentes da Súmula n. 105 do CARF, que neste caso se pautaram na compreensão da base de cálculo da multa isolada pela multa de ofício ou na aplicação do princípio da consunção, não se vê as alterações promovidas pela Lei n. 11.488 capazes de alterar tais circunstâncias e sustentar questionamentos quanto à aplicação da súmula a períodos posteriores a 2007, ano em que publicada a lei.

Portanto, além de se estar aplicando o entendimento da Súmula CARF n. 105 para se afastar a imputação da multa isolada mesmo fundamentada no artigos 44, inciso II, alínea b, da Lei n. 9430/96., em função de sua concomitância com a multa de ofício prevista no inciso I do mesmo dispositivo, as razões para se decidir desta maneira caberiam ainda que não houvesse referido enunciado sumulado e que a autuação se refira a ano calendário posterior à Lei n. 11.488/2007.

Por essa razão, **voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial**, reformando-se a decisão *a quo*, para extinguir o crédito correspondente à multa isolada exigido nos presentes autos.

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante as substanciosas razões apresentadas pela relatora, peço vênha para divergir do voto.

A matéria devolvida é possibilidade de se aplicar a multa isolada por insuficiência de estimativa mensal ao lado da multa de ofício, para fatos geradores posteriores a 2006.

Sobre o assunto, a princípio vale discorrer sobre o lucro real, um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

*Seção I**Apuração da Base de Cálculo**Período de Apuração Trimestral*

*Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas **será determinado com base no lucro real**, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)*

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de estimativas mensais. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

Lei nº 9.430, de 1996

*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 nº 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 nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

*Art. 35. A pessoa jurídica **poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.*

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

*a) **deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;***

*b) **somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.***

*§ 2º **Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.***

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

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. (grifei)

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A sanção tem base legal.

A sanção expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL**.

E a nova redação, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

A matéria foi tratada exaustivamente no mencionado Acórdão nº 9101-002.438. de relatoria da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que de maneira precisa e objetiva, apresentou uma interpretação histórica, teleológica e sistêmica do dispositivo normativo. Transcrevo excerto no qual trata da não aplicação do princípio da consunção, no qual menciona entendimento da ex-Conselheira Karem Jureidini Dias.

Há argumentos no sentido de que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Dizem seus adeptos 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 9101001.135, 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 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 CSSL, 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 CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, 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 CSSL, 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.

Enfim, transcrevo parte de conclusão do didático voto:

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 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 nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original 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 nº 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.

Portanto, em relação à multa isolada sobre estimativa mensal, não há reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura