



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

Processo n° 10855.721210/2011-07
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.499 – 1ª Turma
Sessão de 03 de abril de 2018
Matéria MULTA ISOLADA POR FALTA DE ESTIMATIVA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASIL KIRIN INDUSTRIA DE BEBIDAS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTU DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE *BIS IN IDEM*.

1- A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em *bis in idem*. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente 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 subsequente.

2- A partir do advento da Medida Provisória n° 351/2007, convertida na Lei n° 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n° 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao afastamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

A recorrente insurgi-se contra o Acórdão nº 1301-001.346, de 06/11/2013, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, entre outras questões, por maioria de votos, afastar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

Ementa:

DESPESAS COM BONIFICAÇÕES.

A fiscalização não glosou a efetividade da despesa ou questionou se a contribuinte efetivamente suportou, tampouco pretendeu-se reputar que tais despesas não seriam normais e usuais às atividades desenvolvidas pela contribuinte, apegando-se apenas no fato de ter-se emitido nota fiscal isolada para as bonificações, não podendo subsistir a glosa.

DESPESAS DE VIAGEM. NECESSIDADE. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.

Tratando-se de gastos com viagem, para fins de dedução, não basta que sejam apresentados elementos que demonstrem que a despesa foi efetivamente paga, é essencial que sejam reunidos ao processo documentos que comprovem que o dispêndio era necessário à fonte produtora dos rendimentos.

PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Não assiste razão à decisão recorrida ao considerar que os pagamentos foram de fato realizados “sem causa”, impedindo-se a tributação, exclusivamente na fonte, dos rendimentos recebidos pelos terceiros, não havendo pagamento irregular, com exceção dos valores pagos ao Beneficiado “Caco de Telha”.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

Seguramente os gastos realizados pelas pessoas jurídicas só podem afetar o resultado na medida em que se apresentem necessárias à manutenção da fonte produtiva, de sorte que despesas que aproveitem a mais de uma pessoa jurídica não podem ser deduzidas integralmente em apenas uma delas.

MULTA ISOLADA. DA DUPLICIDADE DE COBRANÇA - NÃO CABIMENTO DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO.

Ponto que reclama detida análise respeita à impossibilidade de cobrança cumulativa da multa de ofício e da multa exigida isoladamente, de sorte que ainda que a Recorrente tenha recolhido valor a menor de IRPJ e CSLL por estimativa, não pode haver sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade, como ocorreu no presente caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO: 1) Despesas indevidas de bonificações: Dado provimento por unanimidade. 2) Falta de comprovação e da necessidade de despesas de viagens: Negado provimento pelo voto de qualidade. Vencidos os Conselheiros, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior, Valmir Sandri e Carlos Augusto de Andrade Jenier. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães. 3) Pagamentos sem causa: Dado provimento parcial por maioria. 4) Despesas indedutíveis: Negado provimento por unanimidade. 5) Multa isolada: Dado provimento por maioria. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva Lucas.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, relativamente à matéria acima mencionada.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos a seguir:

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- observa-se a existência de dissídio jurisprudencial entre o entendimento encampado pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, em contraposição ao posicionamento firmado por outros órgãos julgadores deste eg. Conselho Administrativo;

- o acórdão ora recorrido, proferido pela e. Turma Ordinária *a quo*, afastou a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, em relação a período posterior ao advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, por considerar ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício;

- vê-se, portanto, que a e. Turma Ordinária *a quo* entendeu que, incidindo a multa de ofício de 75% prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9430/96, incabível é a aplicação da denominada multa de ofício isolada;

- diferentemente, a e. Primeira Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF considerou ser legítima, a partir do ano-calendário 2007, a aplicação cumulativa de duas multas de ofício, que, no caso em tela, eram as multas previstas no art. 44, inc. I e no art. 44, II, “b”, ambas da Lei nº 9.430/96, uma vez que decorrem de infrações diversas, razão por que não há que se falar em *bis in idem*;

- eis a ementa do acórdão paradigma nº 1401-000.761:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

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

A falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, decorrente do cometimento de infração tributária, implica na multa de 50%, aplicada isoladamente, sobre o valor que deixou de ser recolhido a título de estimativa.

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO, CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

Segundo o art. 115 do CTN, obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. No caso de recolhimento das estimativas do IRPJ, trata-se de antecipação de imposto de renda, pelo que, ao final do ano calendário, com a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, as estimativas passam a ser absorvidas pelo imposto de renda devido em razão do ajuste anual, desnaturando a sua natureza como obrigação instrumental. Não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória

converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do imposto de renda.

PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE DAS NORMAS E PRINCÍPIOS DO DIREITO PENAL AO DIREITO TRIBUTÁRIO. DIVERSIDADES DE CONTEXTOS. DIVERSIDADE DA NATUREZA DAS SANÇÕES.

As normas e princípios do direito penal, relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, DAR provimento em relação aos períodos anteriores a 2007. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Fernando Luiz Gomes de Mattos. Designado para redigir o voto vencedor nesta parte, o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira; e II) Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento em relação à multa isolada do ano-calendário de 2007. Vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias."

(Processo nº 19311.000021/2010-20, Acórdão nº 1401-000.761, 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, Rel. Cons. Antonio Bezerra Neto, sessão de 10/04/2012)

- registre-se que no acórdão supra-referido, indicado como paradigma, discutiu-se a possibilidade de cobrança concomitante da multa isolada com a multa de ofício em relação aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007. O Colegiado, por maioria de votos, resolveu cancelar a cobrança da multa isolada nos anos de 2005 e 2006. Manteve, entretanto, a exigência da multa isolada em relação ao ano-calendário 2007, em face da mudança legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96;

- tal conclusão, aliás, restou estampada no voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, vencedor no que toca aos anos de 2005 e 2006, mas vencido no que tange à possibilidade de cobrança da multa isolada concomitante com a multa de ofício a partir do ano-calendário 2007. Confira-se: [...];

- pois bem. Uma vez relatado o contexto em que foi proferido o acórdão paradigma, transcreve-se trecho do voto proferido pelo Conselheiro Antonio Bezerra Neto, que se sagrou vencedor em relação ao ano de 2007, a fim de melhor demonstrar a divergência jurisprudencial: [...];

- note-se que o acórdão recorrido considera incabível a aplicação concomitante da multa de ofício e da denominada multa isolada prevista no art. 44, inc. II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96;

- por outro lado, o acórdão apontado como paradigma, considera, em clara divergência com o acórdão recorrido, ser cabível a aplicação da multa de ofício em concomitância com a multa isolada prevista para penalizar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal do tributo com base no regime de estimativa;

- sendo assim, o acórdão ora recorrido, ao afirmar que a multa de ofício e a multa isolada são excludentes, diverge do acórdão paradigma, que entende ser plenamente possível a exigência de ambas as multas, por se referirem a infrações distintas, mormente em face da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96;

- de fato, conforme a tese esposada no acórdão indicado como parâmetro de divergência, a multa de ofício decorre da omissão de rendimentos tributáveis, enquanto a multa isolada decorre do não cumprimento, pelo contribuinte, do regime de antecipação mensal do pagamento do imposto;

- por outro lado, desponta ainda outro julgado ora indicado como paradigma, a saber, o acórdão nº 9101-00.947, proferido pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Tal Colegiado 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, tendo no caso então sob exame cancelado a exigência da multa isolada por se tratar de período anterior à alteração legislativa;

- eis a ementa do citado julgado:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 1998 Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. Havendo obscuridade no acórdão embargado, acolhe-se os embargos de declaração interpostos para suprir a omissão apontada. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996.”

(Processo nº 10120.005430/2001-02, Acórdão nº 9101-000.947, 1ª Turma da CSRF, Rel. Cons. Claudemir Rodrigues Malaquias, sessão de 28/03/2011)

- conforme já registrado, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no caso então analisado, excluiu do lançamento a multa isolada por se tratar de período anterior ao advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Deixou registrado, entretanto, que após a alteração legislativa do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é possível a exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício. *In verbis*:

“É necessário destacar que a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. A partir de janeiro de 2007, o mencionado art. 44 passou a apresentar a seguinte redação, verbis:

[...]

Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir “sobre a totalidade ou diferença de tributo”, mas apenas sobre “valor do pagamento mensal” a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação. [grifos no original] Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007, portanto, após os fatos de que tratam os autos.”

- resta claro, pois, que os órgãos prolores dos paradigmas, em análise de casos similares, interpretaram o art. 44 da Lei nº 9.430/96 de modo diverso ao esposado pela E. Turma Ordinária *a quo*;

- de fato, diferentemente do colegiado *a quo*, os órgãos prolores dos acórdãos paradigmas consideraram ser possível, a partir de 2007, a cobrança de multa isolada devido ao não recolhimento do imposto sobre a base de cálculo estimada, assim como a cobrança da multa de ofício juntamente com o tributo devido;

- em todos os casos os fatos são similares. Entretanto, as soluções dadas pelos colegiados são inteiramente diferentes;

- enquanto a Turma Ordinária *a quo* entendeu que não pode ser exigida a multa por lançamento de ofício e a multa isolada concomitantemente, mesmo quando a primeira incide sobre os valores de tributos apurados pela própria autoridade fiscal, e a segunda sobre os valores que não foram recolhidos pelo contribuinte, que desobedeceu o regime de estimativa, a Primeira Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF e a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgaram que, a partir de 2007, as duas multas podem ser exigidas simultaneamente, sem ofensa a qualquer dispositivo do Código Tributário Nacional;

- dessa forma, uma vez evidenciado o dissídio jurisprudencial existente no que toca à possibilidade, ou não, de aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício a partir de 2007, passa-se a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado nos paradigmas, reformando-se, assim, o v. acórdão ora recorrido;

- assim, estando demonstrada a divergência jurisprudencial diante dos acórdãos paradigmas em anexo, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial, consoante o disposto no art. 67 do RI-CARF;

DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO

- quanto à possibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa isolada, apresentam-se as seguintes razões;

- a Recorrida deve pagar a multa disposta no art. 44, inciso II, alínea “b”, pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência;

- a teor do referido dispositivo legal, a “multa isolada” é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa;

- no caso, não há dúvida de que o Recorrido optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que o Recorrido descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o tributo, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução;

- a Turma Ordinária *a quo* aduz que não poderia ser exigida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas juntamente com a multa de lançamento de ofício porque não pode incidir duas penalidades sobre a mesma infração;

- *data maxima venia*, há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração ou estaria ocorrendo no caso uma “dupla punição”. Vale dizer, inicialmente, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito;

- por outro lado, vale destacar que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades distintas;

- o que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito;

- analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo, relativo ao ano-calendário de 2007 (falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata). Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo recorrido, do modo de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96), relativo ao ano-calendário de 2007;

- com efeito, as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa;

- observe-se, nesse ponto, que essa sistemática de recolhimento se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período. Caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso às receitas decorrentes da arrecadação do IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do Ajuste Anual;

- logo, observa-se que com a sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, o contribuinte desses tributos auxilia a União a fazer frente às

despesas incorridas durante o ano-calendário, o que não ocorreria se a referida exação apenas fosse paga no exercício seguinte;

- sob essa ótica, percebe-se que o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo. Sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b” da mesma Lei;

- note-se, nesse ponto, que a multa de ofício somente será devida caso exista imposto a pagar por ocasião do Ajuste Anual. Por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste imposto a recolher, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento da sistemática de pagamento por estimativa do IRPJ e CSLL, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto. É o que se extrai do art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, segundo o qual a multa isolada será devida ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

- sendo assim, com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos, pelo regime de pagamento de estimativas, e não, propriamente, por não pagar o IRPJ e a CSLL, até porque, como se percebe da Lei nº 9.430/96, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos;

- por fim, importa destacar que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. Com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual;

- já a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas. Essas antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada neste Conselho Administrativo, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano. Como se sabe, nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente devido, já que, no cálculo do tributo, feito por ocasião do Ajuste Anual, o contribuinte poderá deduzir determinadas despesas incorridas no decorrer do ano;

- em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum *bis in idem*, como entendido pela e. Turma *a quo*, quando afirma que ao se penalizar o todo, não se pode penalizar parte deste todo. Por conseqüência é indevida a aplicação do princípio da consunção nesta hipótese;

- portanto, não se pode concluir que estaria havendo dupla penalidade pela mesma falta. *Data maxima venia*, o recorrido cometeu dois atos ilícitos, previstos em lei, e a lei dispõe uma pena para cada um deles;

- se não há nenhuma dúvida de que o recorrido cometeu o ilícito acusado pela fiscalização, como deflui pelo próprio teor da decisão hostilizada e dos elementos colacionados

aos autos, não há que se falar em dispensa da punição, apenas porque do contribuinte autuado já havia sido exigida multa em decorrência de outro ilícito. Essa não pode ser a *ratio* da Lei nº 9.430/96;

- em abono à tese exposta, é importante transcrever o seguinte aresto do TRF 5ª Região que se pronunciou sobre o assunto: [...];

- o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, o seguinte, *verbis*:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...) VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”.

- o fato de estar sendo exigido do contribuinte a multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo não impede a incidência da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos. Sob essa ótica, vê-se que a e. Turma *a quo* criou nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, qual seja, a cobrança, concomitante, de multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo, o que não pode ser admitido;

- diante das considerações acima postas, inegável que a decisão externada pelo órgão recorrido diverge do entendimento sedimentado no seio deste Eg. Conselho Administrativo;

- ademais, infere-se que o órgão recorrido procurou atenuar o suposto “rigor” do art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96;

- *data maxima venia*, este raciocínio não deve prevalecer à medida que cria nova hipótese de dispensa de multa isolada, inovando no ordenamento jurídico;

- o próprio CTN, em seu art. 108, IV, § 2º, dispõe que o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. Como o art. 108 está inserido no capítulo sobre a interpretação da lei tributária, e também face ao art. 172 do CTN, pode-se concluir que o Código está consentâneo com o art. 127 do CPC. A equidade somente pode ser utilizada pelo intérprete para a dispensa de crédito tributário quando existe previsão legal que o permita. Fora dessa hipótese, o intérprete não poderá se valer do juízo de equidade para dispensar a exigência de crédito tributário;

- aqui resta claro o óbice para a dispensa da multa exigida do recorrido. Não há, no presente caso, norma específica que permita ao aplicador da lei relevar a cobrança da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, atendendo “a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso”. Como inexistente norma que permita a dispensa da multa prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96 por considerações de equidade, a posição adotada pela e. Turma *a quo* também, portanto, incorre em conflito com o art. 172 do CTN;

- de todo o exposto, resta claro que sempre foi cabível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício;

- entretanto, após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal. Confira-se: [...];

- assim, conforme bem pontuou o Conselheiro Antônio Bezerra Neto, relator do acórdão paradigma nº 1401-000.761, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 “foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago”;

- frise-se que até as bases de cálculo das citadas multas foram diferenciadas, afastando-se, dessa forma, qualquer alegação de *bis in idem*. Com efeito, segundo texto dado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor do pagamento mensal, no percentual de 50%, enquanto a multa pelo lançamento de ofício incide 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, no percentual de 75%;

- por fim, cabe registrar 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. Confira-se, por oportuno, o que ficou registrado no acórdão nº 9101-00.947: [...];

- diante do exposto e considerando que restou plenamente configurado o desrespeito do sujeito passivo ao disposto no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96 e, ainda, que o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa;

- a União (Fazenda Nacional) requer, à luz da exaustiva demonstração acerca da existência de divergência jurisprudencial, seja conhecido e provido o presente recurso especial para reformar o respeitável acórdão recorrido, com o conseqüente restabelecimento da multa isolada.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1300-000.128, exarado em 27/04/2015, deu seguimento ao recurso, fundamentando essa decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Ao analisar a questão suscitada pela Fazenda Nacional, em face aos acórdãos ditos paradigmas, verifico que o ponto suscitado como divergente é a possibilidade da cobrança da multa isolada devida pelo não recolhimento das estimativas mensais e da multa de ofício exigida em decorrência do tributo devido e não recolhido, ao final do período, de forma concomitante, a partir da nova redação dada ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável a partir do ano-calendário de 2007.

Eis que a Procuradoria da Fazenda Nacional logrou comprovar que houve interpretação diferente entre Câmaras deste Conselho, quanto à

interpretação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com alteração dada pela Lei nº 11.488/07.

Por conseguinte, restando configurada a divergência arguida pela recorrente, deve-se dar seguimento ao presente Recurso Especial.

Em 26/05/2015, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 08/06/2015, ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

CRÍTICAS AO SEGUIMENTO DO RECURSO

- tomado o fundamento adotado pela d. Presidência quanto aos acórdãos paradigmas citados e, em especial, o de nº 9101-000.947, cabe ponderar não ter agido com a costumeira correção jurídica a digna Autoridade competente para o juízo de admissibilidade do recurso especial fazendário, na exata medida em que não se pode cobrar, ainda que válida fosse a pretensão envolvendo situações divergentes abrangendo o tempo: antes, durante e depois de 2007;

- isto porque nos paradigmas não se tem notícia, como no caso presente, de ausência de base para cobrança de estimativas por prejuízos durante todos os meses de 2007, fato este facilmente aferível às fls. 11/19 dos autos;

- concluindo, diante do que se está afirmando e que pode ser facilmente comprovado segundo o exame dos autos, cabe requerer que o Recurso Especial não seja conhecido pelo colegiado, vez que não atende, salvo a tempestividade, aos demais pressupostos regimentais de admissibilidade;

MÉRITO

- ainda que ultrapassada a questão preliminar (conhecimento do Recurso Especial), o que somente se admite por amor ao debate, não há reparo algum a fazer ao muito bem lançado e criterioso acórdão recorrido, pelas suas próprias razões e reiterada jurisprudência do CARF, que acabou por provocar a edição da Súmula 31 desse órgão julgador;

- pois bem! Então cuida o recurso de buscar uma distinção ente os períodos antes e depois da Lei n. 11.488/2007, justificando-se em entendimento de que a parcela de estimativa paga ou devida mensalmente, sujeita a balanço de suspensão/redução, não seria tributo, mas sim adiantamento de tributo calculado no final do ano;

- cabe tomar algumas afirmações da Recorrente para, desde logo, demonstrar o uso de um jogo de palavras sem base científica, a exigir meditação;

- o que significa afirmar que:

i) a aplicação da multa de ofício envolve a falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata enquanto a denominada multa isolada importa em aplicação em razão do descumprimento, pelo recorrido, do modo de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada?

ii) a multa de ofício somente será devida caso exista imposto a pagar, enquanto a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste imposto a recolher, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto?

iii) a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas que não equivalem ao tributo devido, mas meros adiantamentos do tributo?

iv) nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente devido?

v) portanto, não se pode concluir que estaria havendo dupla penalidade pela mesma falta?

- as respostas, entende a Recorrida, estão ligadas ao conceito de tributo do CNT (art. 3º);

- então indaga-se: se o imposto de renda a pagar se ajusta ao conceito tributo, a parcela de estimativa o que é?

- a parcela de estimativa é prestação compulsória a ser liquidada em moeda, decorrente de ato lícito, instituída por lei ordinária mediante atividade administrativa vinculada?

- pode se afirmar que também se encaixa na figura o IRPJ apurado no final do ano? O apurado trimestralmente? Mensalmente ?

- será que a forma de apuração anual, mensal, trimestral ou outra teria o condão de transformar a estimativa em algo diverso de tributo, no caso imposto federal de competência da União?

- poderia ser exigida pela União no exercício de sua competência tributária sem o enquadramento no quanto fixado pelo artigo 3º citado, do CTN?

- onde estariam as bases distintas para o recolhimento do IRPJ, justificadas na afirmativa da Recorrente de que as parcelas de estimativas de IRPJ e CSLL seriam: "... meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano. Como se sabe, nem sempre o conjunto do tributo, feito por ocasião do Ajuste Anual, o contribuinte poderá deduzir determinadas despesas incorridas no decorrer do ano " ?

- cabendo repetir o afirmado no recurso pela contradição: "Já a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas. Essas antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada neste Conselho Administrativo, são meros adiantamentos do tributo";

- o "efetivamente devido" qualificando o tributo, constante do recurso equivale a mera "saída" sem fundamento ao menos técnico, nada traduz de jurídico, resta solto, eleito por necessidade recursal;

- antes e depois da Lei 11.488/2007 ou MP IM. 351/2007, a situação tributo se apresenta a mesma, não valendo os fins para justificar os meios utilizados, como emerge fácil do argumento econômico, mas não jurídico, da Recorrente;

- ora cultos julgadores, em matéria tributária o contribuinte não pode ser penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às suas despesas. O tributo imposto importa em exação não vinculada, é devido por imposição legal, nada mais. Ocorrido o fato gerador, descumprido o pagamento no final do exercício (mensal ou trimestral) ou no seu decorrer, um só fato impõe a multa: o não pagamento, pouco importando se vai auxiliar ou não o pagamento de despesa, se pago por mês ou ao final de um tempo;

- ademais no caso de estimativa deve ser considerados o instituto da suspensão redução - art. 22 da Lei 9.430/96 -, presente no caso;

- no caso em julgamento, tomada a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), no pertinente ao Imposto de Renda e à CSLL, envolvendo o tema estimativas, não considerou a Recorrente que nos resultados mensais durante os 12 meses - janeiro a dezembro de 2007 - presentes valores nulos (zerados) ou mesmo negativos (pagamentos a maior) de IR/CSLL no resultado acumulado (desde janeiro), como consequência justamente da presença de balancetes de suspensão, o que justificaria o não pagamento das parcelas, agora recompostas pelo pagamento da reclamação do item autuado;

- sobre o tema específico em que embasa a Recorrente o seu inconformismo com o decidido na decisão administrativa atacada, traz a Recorrida recentíssima decisão do STJ (março de 2015), em sentido oposto ao seu pleito, assim revelada: REsp 1496354 / PR [...];

- assim, com as presentes considerações e diante dos demais elementos de prova que do processo constam, confia a Recorrida, inicialmente, que o apelo da Fazenda não seja conhecido e, caso superada a questão da admissibilidade, no mérito, seja negado provimento ao Recurso Especial combatido, mantendo, na íntegra, o bem lançado Acórdão recorrido no tópico objeto do inconformismo Fazendário.

Cabe ainda registrar que a contribuinte, além das contrarrazões acima mencionadas, também apresentou recurso especial contra a parte do Acórdão nº 1301-001.346 que lhe foi desfavorável, mas esse recurso não foi admitido, conforme o despacho exarado em 20/07/2015 pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

E a negativa de seguimento desse recurso especial da contribuinte foi confirmada pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, conforme o despacho de reexame de admissibilidade exarado em 23/07/2015.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e CSLL apurados em relação ao ajuste anual do ano-calendário de 2007 (Lucro Real).

As exigências decorreram da glosa de despesas que teriam reduzido indevidamente o lucro do período (despesas indevidas de bonificações; falta de comprovação e da necessidade de despesas de viagens; e despesas não necessárias à manutenção da fonte produtiva).

A mesma glosa de despesas resultou na recomposição das bases de cálculos das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, e na aplicação de multa isolada sobre os valores que deixaram de ser recolhidos a título de estimativa.

Houve ainda lançamento de IR-fonte por pagamento sem causa.

As exigências fiscais foram mantidas pela decisão de primeira instância administrativa.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), por sua vez, afastou parte da glosa das despesas. Afastou também parte da exigência do IR-fonte. E cancelou integralmente a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, apontando o problema da concomitância da multa isolada com a multa de ofício que incidiu sobre o tributo devido no ajuste anual.

O recurso especial da PGFN busca restabelecer o lançamento da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ/CSLL.

A contribuinte, em sede de contrarrazões, apresenta uma preliminar de não conhecimento do recurso.

Segundo ela, "nos paradigmas não se tem notícia, como no caso presente, de ausência de base para cobrança de estimativas por prejuízos durante todos os meses de 2007, fato este facilmente aferível às fls. 11/19 dos autos".

A preliminar é improcedente.

Em primeiro lugar, pelos próprios documentos indicados pela contribuinte (partes de sua DIPJ), vê que ela não apurou prejuízos durante todos os meses de 2007.

As estimativas foram apuradas "Com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução", e em vários meses (fevereiro, abril, maio, junho, setembro, e outubro) a base de cálculo da estimativa (resultado acumulado até então) apresenta valor positivo.

O que aconteceu é que os valores retidos na fonte ou recolhidos a título de estimativa no início do ano tinham sido suficientes para quitar as estimativas de IRPJ/CSLL apuradas nos balancetes de suspensão cumulativos de meses posteriores, o que é muito diferente de afirmar que a contribuinte apurou prejuízos durante todos os meses de 2007.

De qualquer forma, essa alegada diferença em relação aos paradigmas não prejudica em nada a caracterização da divergência jurisprudencial.

Vê-se que a Fiscalização, conforme planilha de e-fls. 1404, recompôs mês a mês o resultado acumulado que constava dos balancetes de suspensão/redução da contribuinte, computando neles a glosa das despesas, e isso fez com que surgissem diferenças nas estimativas, ou seja, valores de estimativas não recolhidos.

Essa mesma glosa também gerou lançamento de IRPJ e CSLL no ajuste anual, e é justamente isso que faz surgir a alegada questão sobre a concomitância de multas.

O fato de a glosa das despesas, em relação ao balancete de um determinado mês, gerar a reversão de prejuízo para lucro (caracterizando falta de pagamento de estimativa => multa isolada) ou ampliar o lucro que já tinha sido apurado pela contribuinte (também caracterizando falta de pagamento de estimativa => multa isolada), pouco importa.

O alegado problema da concomitância das multas (isolada e de ofício no ajuste anual) é exatamente o mesmo, tanto em uma situação, quanto em outra.

Nesses termos, rejeito a preliminar de não conhecimento do recurso.

Quanto ao mérito, há que se reconhecer a procedência da pretensão da Fazenda Nacional.

O objeto da contestação se refere ao entendimento exposto no acórdão recorrido no sentido de que a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício devida por conta da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual.

O acórdão recorrido adotou tal entendimento em relação ao ano-calendário 2007.

Até o advento da MP nº 351/2007 e da Lei nº 11.488/2007, a multa isolada devida por ausência de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL tinha a seguinte previsão:

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:

(...)

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

(...)

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei nº 9.430/1996:

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.

(...)

Observem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"; passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser pago na forma prevista no art. 2º da mesma lei; (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no *caput* do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do §1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a multicitada Súmula CARF nº 105:

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.

Mas com o advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúvida interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Friso que a Súmula CARF nº 105 é explícita ao mencionar a impossibilidade de cobrança concomitante da "multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996" com a "multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual".

Tendo sido a Súmula editada pela 1ª Turma da CSRF apenas em 08/12/2014, muito tempo após a revogação do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e o início da vigência da Lei nº 11.488/1997, seria esperado que ela fizesse alguma referência genérica como "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida (...)" caso não desejasse se referir especificamente à multa isolada prevista no dispositivo revogado em 2007.

Neste mesmo sentido já se manifestou a CSRF no Acórdão nº 9101-00.947, cujo voto condutor assim se pronunciou:

"Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir **"sobre a totalidade ou diferença de tributo"**, mas apenas sobre **"valor do pagamento mensal"** a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.

Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%).

Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, **este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007**, portanto, após os fatos de que tratam os autos.

No caso presente, em relação ao ano-calendário 1998, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação a CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como dito acima, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e por força do princípio da consunção, não pode subsistir." (Grifou-se)

Interpretando *a contrario sensu* a referida decisão, conclui-se que, a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007, não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte não faz menção à Súmula CARF nº 105, mas sim à Súmula CARF nº 31. Ocorre que esta súmula trata da antiga "multa de ofício isolada (que era) exigida sobre os valores de tributos recolhidos extemporaneamente, sem o acréscimo da multa de mora, antes do início do procedimento fiscal", matéria estranha aos autos, de modo que não há nenhuma consideração a ser feita em relação a ela.

Ainda quanto ao mérito, considero oportuno reproduzir os fundamentos de uma outra decisão do CARF, o Acórdão nº 1802-001.408, em que foi negado provimento a recurso voluntário do contribuinte que pedia o cancelamento da multa isolada, a partir do mesmo tipo de argumentação das contrarrazões que foram apresentadas nos presentes autos:

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênia para dele divergir quanto à multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais.

A previsão dessa penalidade está contida no art. 44 da Lei 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela Lei 11.488/2007, já vigentes à época dos fatos:

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

I – (...)

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

a) (...)

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 nº 11.488, de 2007)

Ao determinar que a multa isolada será aplicada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, a norma legal evidencia aspectos importantes.

Primeiramente, a clareza do texto não admite outra leitura, senão a de que a referida multa será aplicada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa (...)”. Não há espaço para outra interpretação, a menos que se admita o afastamento de norma legal vigente, tarefa que não compete à Administração Tributária.

Além disso, a hermenêutica jurídica ensina que se deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade. Nesse caso, um entendimento contrário (de que essa multa não incidira em caso de prejuízo ...) implicaria na supressão ou inutilidade de todo o adendo estabelecido na alínea “b” acima transcrita (ainda que tenha sido apurado prejuízo ...).

Vê-se também que o texto diz “ainda que tenha sido apurado prejuízo” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo...”, numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Tais aspectos não deixam nenhuma dúvida de que as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro.

Sua natureza jurídica, inclusive, a faz destoar totalmente do padrão traçado pelo art. 113 do CTN (que trata das obrigações tributárias), pois ela é uma obrigação que surge antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Seu pagamento, por outro lado, nada extingue, gerando apenas um registro contábil de crédito a favor do contribuinte, a ser aproveitado no futuro.

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação subsiste mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido no ajuste.

Com mais razão, portanto, ela deve existir quando há tributo devido ao final do ano, e é esse o nosso caso.

Realmente 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 no ajuste), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

Ainda que assim não fosse, caberia assinalar que não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.

Finalmente, é preciso ressaltar que não há um regime de tributação de IRPJ/ CSLL em que o contribuinte apure o tributo anualmente e o recolha somente no ajuste, com vencimento no último dia útil do mês de março do ano subsequente.

O que há é um regime de apuração anual (opcional) no qual o contribuinte fica obrigado a realizar recolhimentos mensais no decorrer do ano, por meio de estimativas, ressalvada a possibilidade de suspender ou reduzir estes recolhimentos mensais mediante a elaboração de balancetes cumulativos de suspensão ou redução desta obrigação.

Fosse o caso de um tributo com fato gerador instantâneo, ocorrido em 31 de dezembro, e com vencimento no mês de março subsequente, todo o problema relativo ao descumprimento da obrigação estaria resolvido

(compensado) pela multa normal de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996, com as suas devidas majorações, quando cabíveis.

Mas tratando-se de tributo com fato gerador complexo, como é o caso do IRPJ e da CSLL, em que a opção pela apuração anual impõe também a obrigação de recolhimentos mensais (as chamadas "antecipações"), a multa de 75%, embora puna o descumprimento da obrigação vencida em março do ano seguinte (ajuste anual), não resolve todos os problemas, porque ela não compensa o atraso no ingresso dos recursos, que deveriam ter sido recolhidos ao longo do próprio ano.

O prejuízo sofrido pelos cofres públicos em relação ao atraso nas "antecipações" ficaria a descoberto, não fosse a multa isolada em questão, que está prevista justamente para preencher esta lacuna, dando eficácia ao regime de apuração anual com estimativas mensais.

Se não houvesse essa multa isolada, nenhum contribuinte faria recolhimento de estimativas mensais, deixando para recolher todo o tributo de uma só vez, e somente no ajuste, em março do ano seguinte.

Vejo com bastante clareza que a multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente 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 subsequente.

Com efeito, estamos diante de penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância de multas.

Nestes termos, também em relação à multa isolada, nego provimento ao recurso voluntário.

A aplicação das duas penalidades mencionadas acima é perfeitamente possível, uma vez que elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos.

O voto acima transcrito elucida com clareza esses aspectos.

A contribuinte, ao deduzir despesas em excesso no curso do ano-calendário de 2007, acarretou dois prejuízos aos cofres públicos. Um deles, é de não ter recolhido integralmente, em 31/03/2008, o tributo devido no ajuste anual (o que justifica a multa de ofício exigida juntamente com o tributo lançado em 17/05/2011). Antes disso, porém, já havia causado outro prejuízo, na medida em que valores já deveriam ter ingressado nos cofres públicos no curso do próprio ano de 2007, via recolhimento de estimativas mensais (o que justifica a multa isolada por falta das "antecipações").

Não é razoável pensar que a multa isolada somente pode ser exigida quando não existe valor de principal a ser exigido, na hipótese de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, ou de já se ter recolhido o tributo.

Ora, se a multa isolada deve ser aplicada "ainda" que não haja tributo devido no ajuste (em razão de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme o texto da lei), com mais razão ela deve ser exigida se há tributo devido ao final do ano, e ainda não quitado.

A noção de justiça força essa conclusão, e o fato de a lei utilizar a expressão "ainda", apenas a confirma.

Não seria razoável punir por falta de "antecipações" aquele que nada deveu no ajuste anual, e exonerar dessa penalidade aquele que era realmente devedor de tributo.

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007.

Portanto, relativamente ao pedido de restabelecimento da exigência das multas isoladas lançadas em vista do não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL apuradas ao longo do ano-calendário 2007, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo