



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.740693/2018-08
ACÓRDÃO	1102-001.392 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JBS S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Rycardo Henrique Guimarães de Oliveira (suplente convocado) e Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, relativo ao ano-calendário de 2013, referente a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ. Assim relatou a DRJ no Acórdão Recorrido 03-085.895 - 4ª Turma da DRJ/BSB (e-fls. 3641 e ss):

Versa o presente processo sobre impugnação apresentada pela contribuinte, JBS S/A, em face dos autos de infração de:

a) Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ (a fls. 5 e segs.), pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 1.091.124,49, referente aos fatos geradores de 31/12/2013 e 31/12/2014, sendo assim descritos os fatos apurados:

“MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.”;

b) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (a fls. 2 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 3.551.255,95 referente a fatos geradores de 2013, sendo assim descritos os fatos apurados:

“MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.”.

Cientificada dos lançamentos em 18/02/2018 (vide despacho da DERAT/SP a fls. 3638), a contribuinte apresentou impugnação (a fls. 3585 e segs.) em 16/01/2019 (Termo a fls. 3584), subscrita por mandatário com poderes para tal (cf. procuração a fls. 3593), na qual aduz as seguintes razões de defesa:

“II – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. BIS IN IDEM. MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA NOS AUTOS DOS PROCESSOS NoS 10880.737988/2018-99, 10880.739216/2018-91 e 10880.740402/2018-18. EXIGÊNCIA INDEVIDA APÓS ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO.

Os presentes autos de infração exigem multas isoladas sobre estimativas mensais de IRPJ e CSLL supostamente não recolhidas no ano-calendário de 2013.

Conforme mencionado anteriormente, as multas em exigência são decorrentes de infrações apuradas nos processos administrativos nos 10880.737988/2018-99, 10880.739216/2018-91 e 10880.740402/2018-18, onde são exigidos o IRPJ e a CSLL, acrescido de multa de ofício (150%).

Nos presentes autos, a Autoridade Fiscal exige multa isolada (50%) e nos processos acima mencionados, exige-se a multa de ofício (150%), ambas previstas no artigo 44 da Lei no 9.430/96, abaixo transcrito:

(...)

Como se percebe, ambas as multas (isolada e de ofício) têm como fato gerador idêntica infração, qual seja: suposta falta de pagamento do IRPJ e da CSLL. Sua aplicação simultânea configura, portanto, evidente bis in idem.

Vejamos.

Configura bis in idem a imposição de mais de uma punição pela prática de uma única infração. Inevitável, portanto, concluir-se que (i) impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado por meio de lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e (ii) impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações mensais devidas, relativamente aos mesmos tributos, é apenar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido.

Ocorre que tal providência é vedada pelo ordenamento vigente. Esta é a razão pela qual, quando instada a se manifestar, a E. Câmara Superior proferiu entendimento no sentido de que não se pode admitir a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada acima mencionadas:

(...)

O entendimento do CARF está em consonância com a jurisprudência do STJ, segundo a qual é inviável a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei no 9.430/1999. Nesse sentido:

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

(...)

(REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

(...)

Nessa linha: REsp no 1.396.322/CE, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, data da publicação 03/12/2014 e REsp no 1.583.275/SC Relatora Ministra Regina Helena Costa, data da publicação 25/05/2016.

Além disso, o regime de estimativa mensal configura técnica de arrecadação em que se antecipa o recolhimento do IRPJ e da CSLL, adotando, para tanto, bases de cálculo presumidas (estimadas). E, na hipótese de seu descumprimento, a Lei no 9.430/96 prescreve a aplicação de espécie de penalidade pecuniária, denominada “multa isolada”.

Nota-se, à evidência, que o pressuposto dessa sanção é o inadimplemento da antecipação da obrigação tributária, calculada por estimativa.

Acontece que os fatos jurídicos tributários do IRPJ e da CSLL, consistentes em auferir renda e em auferir lucro líquido, respectivamente, só se concretizam em 31 de dezembro. E é em relação aos valores apurados nesse instante que se tem a efetiva obrigação tributária. Logo, a partir do encerramento do ano-calendário não

há mais que falar em obrigação de antecipar e, como consequência, em aplicação de multa isolada pelo descumprimento de qualquer antecipação.

Com efeito, em tais casos, em que a lei prescreve a antecipação do tributo, a multa pelo descumprimento desse dever é suscetível de ser aplicada enquanto não se instaurar o liame obrigacional de apuração do gravame no ano-calendário.

Isso porque, uma vez encerrado o exercício e surgida a obrigação de apuração anual do tributo, não tem mais lugar qualquer referência à antecipação mensal (estimativa). Se tal dever não pode ser mais imputado ao contribuinte, também não tem cabimento a aplicação de qualquer multa pelo seu descumprimento.

Em outros termos: encerrado o exercício e surgida a obrigação de apuração anual do tributo, não tem mais lugar qualquer referência à antecipação (estimativa) e à ausência de seu recolhimento. Caso se verifique saldo de tributo a pagar e o inadimplemento dessa obrigação, a penalidade cabível é a multa de ofício, conforme entendimento consolidado na Câmara Superior de Recursos Fiscais:

(...)

Diante disso, de rigor o cancelamento da multa isolada em tela.

III – DO PEDIDO

Por todo o exposto, a Impugnante requer o recebimento e provimento da Impugnação, para cancelar integralmente o auto de infração lavrado.”.

É o Relatório.

Em apreciação da impugnação, o Acórdão n. 03-085.895 - 4ª Turma da DRJ/BSB (e-fls. 3641 e ss) julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido referente a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ. Assim dispôs em ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificado em 15/07/2019 (e-fl. 3658), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 14/08/2019 (e-fl. 3660), em que repete os argumentos da impugnação.

VOTO

Conselheiro **Lizandro Rodrigues de Sousa**, Relator

O Recurso é tempestivo. Cumpridas as demais condições de procedibilidade, dele conheço.

Não há reparos à Decisão de Primeira Instância, de que não tendo o contribuinte efetuado os recolhimentos mensais a que estão obrigadas as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro real anual, cabível a aplicação da multa isolada, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996; e que a multa é aplicável independentemente de a infração ser constatada antes ou depois do encerramento do ano-calendário e ao final ter sido apurado lucro ou prejuízo, ou se houve autuação de ofício de saldo anual de IRPJ. Por aderir plenamente aos fundamentos que a embasam, reproduzo o voto vencedor da decisão recorrida como fundamento de decidir:

(...)

Alega a impugnante que não existe a permissão na legislação de ser aplicada a multa isolada no caso tratado nestes autos, considerando já ter sido a impugnante penalizada pela multa de ofício em razão da falta de pagamento dos tributos.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (assim como o extinto Conselho de Contribuintes) firmou, ao longo do tempo, diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

- a) que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;
- b) que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;
- c) que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar o IRPJ e a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;
- d) que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instituto do Direito Penal da “consunção”.

Em 08/12/2014, foi aprovada a Súmula CARF nº 105, cujo verbete assim dispõe:

“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.”.

O teor da Súmula CARF nº 105 deixa claro, para mim, que o Pleno deste Colegiado adotou a posição segundo a qual a multa isolada só pode ser cumulada com a multa de ofício a

partir da entrada em vigor da MPv nº 351/2007 (que se converteu na Lei 11.488/07), a qual alterou o art. 44 da Lei 9.430/96, tanto que faz constar expressamente em seu verbete que só era inaplicável a cumulação de multas, quando a multa isolada fosse fundamentada no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96. Logo, como os lançamentos das multas isoladas em tela se fundamentaram no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei 9.430/96, é inaplicável, na espécie, a Súmula CARF nº 105.

Trata-se assim de questão de amplo conhecimento desta Turma julgadora, razão pela qual, peço vênha aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção.

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

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

Das condutas infracionais diferentes.

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

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 na sua redação originária já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas *sub examine*: a decorrente da combinação do inciso I do *caput* com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do *caput* com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do *caput* com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do *caput* com o inciso IV do mesmo § 1º .

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

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

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

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

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo

da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. Por sua vez, a multa de ofício corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas *ad valorem* que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada nesse ou naquele caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado à instância administrativa de julgamento.

Da redação original do art. 44, § 1o, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1o do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

- a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e
- b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e
- c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Saliento que tudo quanto antes sustentado acerca da multa isolada por falta de recolhimento do IR sobre a base estimada aplica-se, *mutatis mutandi*, à multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada.

Por último, registro que as decisões judiciais referidas pela impugnante não tem efeitos *erga omnes*, logo não vincula esta instância julgadora.

Por essas razões, voto por manter os lançamentos das multas isoladas por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as bases estimadas mensais.

É como voto.

(assinado digitalmente) Alberto Pinto Souza Junior – Relator

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa