



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

Processo n° 10920.004434/2010-31
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-003.099 – 1ª Turma**
Sessão de 14 de setembro de 2017
Matéria Multas.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

CONCOMITÂNCIA. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial quanto ao período de janeiro a maio de 2007 e, no mérito, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Flavio Franco Correa e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que não conheceram do recurso e que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do recurso quanto ao período a partir de junho de 2007, vencidos os conselheiros Luis Flávio Neto (relator) e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que não conheceram do recurso. No mérito, quanto ao período a partir de junho de 2007, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gerson Macedo Guerra.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), em que é recorrida **URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrida**”), em face do acórdão nº **1402-001.369** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O recurso especial versa sobre a possibilidade de exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional em **período anterior (2005, 2006 e 2007) e posterior à vigência da Lei 11.488/2007 (2007, 2008 e 2009)**.

Ao analisar a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte, a DRJ julgou parcialmente procedente, para cancelar os lançamentos a título de juros de mora (**fls. 1.882 e seg. do e-processo**).

Nesse seguir, foi interposto recurso voluntário pelo contribuinte (**fls. 1.910 e seg. do e-processo**). Ao julgar esse recurso, a Turma *a quo* decidiu, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, por maioria de votos, rejeitar a arguição de decadência, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência da multa isolada. O acórdão recorrido (**fls. 384 e seg. do e-processo**) restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO. DEDUÇÃO. REQUISITOS FORMAIS APARENTEMENTE PREENCHIDOS. NECESSIDADE DE AVALIAR A MATERIALIDADE DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO ÁGIO.

O ágio se caracteriza pela diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido na época da aquisição (art. 20, II, do DL 1.598, de 1.977).

Para dedução do ágio como despesa em empresa que adquire participação societária, são necessários mais do que registros contábeis e atos contratuais formalmente perfeitos. É imprescindível a materialidade do ágio, isto é, um

desembolso por quem adquire. Não se concebe como despesa dedutível o ágio decorrente de atos societários ou reorganizações empresariais onde não houve desembolso da empresa que pretende deduzir o valor do ágio.

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê-leão.

Encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN. Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

A alteração do artigo 44, II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não teve o condão de cumular a multa de ofício com a multa isolada, mas sim reduzir o percentual desta, quando devida, por se tratar de infração de menor gravidade.

Ademais, o item 8 da exposição de motivos da citada Medida Provisória fala em “*multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão*

ou pela pessoa jurídica a título de estimativa.” Assim, se estamos falando de multa isolada ela não pode ser cumulada com outra multa, sendo a primeira exigida, no decorrer do ano-calendário, nas circunstâncias em que o contribuinte deixar de recolher os valores devidos a título carnê-leão ou de estimativas e a segunda quando verificado omissão após o período de apuração e prazo para entrega da declaração

Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Entre os pontos decididos, então, a Turma *a quo* afastou a incidência de multa isolada cumulada com a multa de ofício, tanto em relação aos períodos tutelados pela Lei n. 11.488/2007 quanto em relação aos períodos anteriores.

A PFN opôs embargos declaratórios (fls. 2.120 e segs do e-processo), os quais foram acolhidos (fls. 2.125 e seg. do e-processo) para apontar que não houve recurso de ofício pela DRJ, como havia sido consignado no acórdão embargado. O contribuinte também opôs embargos de declaração, os quais, contudo, foram rejeitados (fls. 2.232 e seg. do e-processo).

Por sua vez, a PFN interpôs recurso especial, arguindo divergência de interpretação em relação a duas outras decisões proferidas por diferentes Turmas do CARF (fls. 2.133 e seg. do e-processo). Em suas razões recursais, a PFN aduz, em síntese:

- que o entendimento da turma a quo de que multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL somente poderia ser aplicada no curso do ano-calendário,

descabendo sua incidência após o encerramento do período não estaria fundado em dispositivo legal, mas em juízo de equidade;

- que o encerramento do ano-calendário, ainda que constatada a inexistência de tributo devido ao final do período, não elide a incidência da multa prevista no art. 44, §1º, inc. IV, da Lei nº 9.430/96, uma vez que a Lei não dispensaria a cobrança de penalidade nesse caso, sendo, dessa forma, devida a multa exigida do autuado.

- que não há óbice a aplicação de duas penalidades que possuam a mesma base de cálculo, uma vez que este elemento apenas quantificaria o imposto ou a penalidade tributária, e não se confundiria com os fatos/atos que lhe deram origem. Sobre este aspecto, afirma ainda que a proibição do *bis in idem* pretenderia evitar a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes.

Não resta totalmente claro no referido recurso se a insurgência recursal se refere apenas ao período pós-Lei n. 11.488/2007, como faz crer o seguinte trecho:

“Em suma, 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.”

Em 26.09.2013, foi proferido despacho de admissibilidade do recurso especial, que lhe deu seguimento, identificando como objeto recursal exclusivamente o período pós-Lei n. 11.488/2007 (**fls. 2.159 e seg. do e-processo**).

Cientificado do recurso especial, o contribuinte apresentou contrarrazões, arguindo, em síntese (**fls. 2.243 e seg. do e-processo**).

Contudo, o Colegiado desta 1ª Turma da CSRF verificou que o despacho de admissibilidade do recurso especial reconheceu a divergência a partir do acórdão 1401-000.761 (terceiro acórdão citado como reforço argumentativo), deixando de analisar os dois primeiros acórdãos indicados como paradigmas de divergência (acórdãos nº 1302-001.080 e n. 1202-000.964). Foi editada resolução de devolução dos autos à Câmara *a quo*, para nova análise de admissibilidade.

Nesse seguir, foi proferido novo despacho pelo i. Presidente da 4ª Câmara desta 1ª Seção, o qual reconheceu divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas nº 1302-001.080 e n. 1202-000.964, de forma a dar seguimento ao recurso (**e-fls. 2.310 e seg.**).

Foi, então, oportunizada ao contribuinte a apresentação de novas contrarrazões ao recurso especial, as quais foram apresentadas (**e-fls. 2.333 e seg.**), nas quais pugnou pelo não conhecimento do recurso especial e, no mérito, pelo seu não provimento, seja pela incidência da Súmula CARF n. 105 para os períodos anteriores e posteriores a 2007, seja pelo vício no fundamento legal adotado para os períodos posteriores a 2007, pois o auto de infração teria feito referência apenas à legislação anterior à Lei 11.488/2007.

Por fim, observa-se que o contribuinte informou nos autos a inclusão de parte dos débitos em programa de parcelamento. O contribuinte requereu a desistência quanto às matérias incluídas no programa, requerendo, contudo, o prosseguimento do feito quanto ao tema da concomitância das multas, que não teria sido parcelado (**e-fls. 2.302 e seg.**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator

Conhecimento.

O contribuinte pugna pelo não conhecimento do recurso especial, requerendo seja reconhecida a **(i)** insubsistência recursal e **(ii)** incidência da Súmula CARF n. 105.

Quanto à insubsistência recursal, aponta o contribuinte que o acórdão recorrido teria adotado dois fundamentos autônomos e suficientes para individualmente afastar a exigência da multa isolada: i) art. 138 do CTN e ii) impossibilidade de concomitância com a multa de ofício após o fim do exercício fiscal. Contudo, o recurso especial interposto teria se insurgido e trazido paradigmas exclusivamente quanto à segunda questão.

Sobre essa questão, compreendo não assistir razão à recorrida. Destaca-se o trecho da ementa do acórdão recorrido:

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO ACRESCIDO DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA EM RELAÇÃO ÀS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A multa isolada é sanção aplicável nos casos em que o sujeito passivo, no decorrer do ano-calendário, deixar de recolher o valor devido a título de estimativas ou carnê- leão. Encerrado o ano--calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê- leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. **Nas situações em que o sujeito passivo, de forma espontânea, oferecer os rendimentos ou lucros à tributação, acompanhado do pagamento dos tributos e juros, aplica-se o instituto da denúncia espontânea previsto no disposto no artigo 138 do CTN.** Nos casos de omissão, verificada a infração, apura-se a base de cálculo e sobre o montante dos tributos devidos aplica-se a multa de ofício, sendo incabível a exigência da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

Destaca-se, ainda, trecho do acórdão recorrido:

“Quando se fala em multa isolada esta só pode estar relacionada ao não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas devidas durante o ano-calendário. Encerrado o ano-calendário sem que os rendimentos ou lucros sejam oferecidos à tributação exige-se o imposto com multa de 75%. A não ser a adoção desta lógica jamais se aplicaria, em relação ao carnê-leão ou as estimativas o disposto no artigo 138 do CTN.

Imaginemos a situação em que o sujeito passivo, pessoa física ou jurídica, tenha obtido rendimentos sem oferecê-los à tributação. Passado quatro anos e onze meses ele resolve oferecer ditos rendimentos à tributação acompanhado do pagamento dos tributos e juros. Em havendo o pagamento espontâneo do imposto devido e juros não se pode imputar ao contribuinte multa pelo não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas.

Agora, adotemos esta mesma situação, só que em vez de esperar quatro anos e onze meses para oferecer os rendimentos à tributação o sujeito passivo os oferece logo após o período de apuração, quando da entrega da declaração. Se no primeiro caso não se lhe aplica a multa isolada, aqui onde a infração é de menor gravidade, ao menos no que diz respeito ao tempo decorrido para oferecer os rendimentos à tributação, também não há o que se falar em multa isolada, sob pena de adorar-se situação que resulta em conflito explícito com o disposto no artigo 138, do CTN.

Dos fundamentos expostos resulta a seguinte indagação: Em que situações é devida multa isolada sem exigência da multa de ofício?

Inicialmente, observemos que a multa de ofício é exigida sempre que houver omissão de rendimentos e não estivermos diante de denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e juros, conforme previsto no artigo 138, do CTN.

A multa isolada, por sua vez, é devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça os rendimentos à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75%.”

Como se pode observar, o acórdão recorrido cita o art. 138 do CTN com inferência a uma situação hipotética, qual seja, em que o contribuinte espontaneamente realiza o pagamento do tributo e dos juros antes de alguma ação fiscal, distinguindo a hipótese em que a fiscalização realiza do lançamento do tributo com multa de ofício.

Ocorre que o caso dos autos é justamente essa segunda hipótese, em que o multa isolada foi lançada em face de ação fiscal, concomitantemente com a multa de ofício. O acórdão recorrido não adotou o art. 138 do CTN como razão de decidir autônoma, inclusive porque o presente caso não envolve denúncia espontânea realizada pelo contribuinte.

Por sua vez, o segundo argumento aventado pelo contribuinte para o não conhecimento do recurso especial diz respeito à incidência da Súmula n. 105 do CARF.

Como se viu, o presente processo administrativo, entre outras matérias, versa sobre a cumulação de multas de ofício e isolada (estimativas de IRPJ) em período anterior (2005, 2006 e 2007) e posterior à vigência da Lei n. 11.488/2007 (2007, 2008 e 2009).

De início, é preciso delimitar a matéria ora trazida à análise deste Colegiado. Embora não esteja claro se a pretensão recursal da PFN abrange ambos os períodos, em relação ao período pré-Lei 11.488/2007, não há dúvidas quanto à incidência da Súmula n. 105 do CARF, aprovada em 08.12.2014, que impossibilitaria o conhecimento de recurso especial sobre a matéria (RICARF, art. 67, § 3º):

“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.”

Segregados os aludidos períodos, faz-se necessário decidir se cabe a este Colegiado, então, conhecer o mérito do recurso interposto pela PFN quanto aos períodos posteriores à edição da Lei n. 11.488/2007. Para tanto, faz-se necessário analisar os efeitos trazidos pela Lei nº 11.488/2007 sobre o art. 44 da Lei nº 9.430/96, de forma a verificar se a Súmula n. 105 é igualmente aplicável aos períodos posteriores a 2007.

Conforme sustenta a PFN, a divergência se estabeleceu pois, enquanto a Turma *a quo* afastou a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b”, 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, os acórdãos paradigmas acima citados, mantiveram a cobrança de multa isolada exigida de contribuinte, devido ao não recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, e, também, manteve a cobrança da multa de ofício cobrada juntamente com o tributo devido, em relação ao 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.

Em sua redação original, o art. 44 da Lei n. 9.430/96 assim prescrevia:

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

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

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

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

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

Com a redação que lhe foi pela Lei n. 11.488/2007, o dispositivo passou a dispor:

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.**

Tanto no RICARF vigente à época da enunciação da Súmula n. 105 do CARF (08.12.2014) quanto no atual, em uma espécie de *judgamento por amostragem*, são levados à apreciação dos Conselheiros deste Tribunal, determinado número de julgados sobre a matéria, consideradas capazes de possibilitar a “mais precisa percepção possível não apenas da questão de direito cuja relevância há de se aferir, como também do conflito em que ela se insere”¹. Os casos selecionados devem propiciar à ventilação dos mais relevantes argumentos no tocante a interpretação que deve ser atribuída à legislação federal, pois a norma decorrente da súmula deverá ser aplicada a todos os demais casos que apresentem questão de direito equivalente.

Por esse arcabouço jurídico, atribui-se à súmula do CARF, então, a feição de precedente com “força necessária para servir como *ratio decidendi* para o juiz subsequente”². Com a súmula, os fundamentos adotados nos acórdãos paradigmáticos que provocaram a sua enunciação de todos os demais casos que vierem a ser submetidos ao CARF.

Uma súmula do CARF é, portanto, veículo para *ratio decidendi* presente nos acórdãos paradigmáticos que provocaram a sua enunciação, para que este seja obrigatoriamente aplicado a todos os processos que tratem da mesma matéria, por quaisquer julgadores deste Tribunal.

Nesse seguir, a norma enunciada pelo CARF, por meio de súmula, deverá ser aplicada à generalidade dos processos que forem conduzidos em massa perante este Tribunal, com a reprodução a decisões *in concreto* da *ratio decidendi* em questão. Trata-se a súmula do CARF, portanto, de *norma geral e concreta*³.

Para a solução do presente caso, é preciso compreender essa relação de complementariedade: a *ratio decidendi* dos acórdãos paradigmas se desprendem da respectiva súmula, nem esta deve ser aplicável a hipóteses que não estariam abrangidas pela *ratio decidendi* dos referidos paradigmas. Em outras palavras, como a súmula é *norma geral e concreta* que veicula a *ratio decidendi* outrora presente em reiterados *acórdão individuais e concretos*, a sua aplicação é restrita às situações que sejam equivalentes àquelas tratadas nos referidos acórdãos paradigmáticos. A aplicação de uma súmula a um caso concreto pressupõe que as *premissas fáticas* e as *normas questionadas* neste sejam equivalentes às *premissas fáticas* e as *normas questionadas* nos paradigmas que ensejaram a súmula.

¹ TALAMINI, Eduardo. Julgamento de recursos no STJ ‘por amostragem’. Informativo Justen, Pereira Oliveira e Talamini, 2008. Disponível em www.justen.com.br/informativo.

² À semelhança do que ocorre com os recursos repetitivos do STJ. A respeito destes, vide: MESQUITA, José Ignácio Botelho et al. A repercussão geral e os recursos repetitivos: economia, direito e política, In: Revista de Processo, São Paulo, v. 38, n. 220, p. 13-32, jun. 2013, p. 29.

³ Vide, sobre o tema: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35-41.

A compreensão dos acórdãos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF é, portanto, fundamental para a correta aplicação desta.

No caso, duas *ratio decidendi* podem ser abstraídas dos fundamentos dos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF. A primeira delas é que **pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração de estimativas mensais é absorvida pela multa de ofício.** É o que se observa de suas respectivas ementas, a seguir transcritas:

CSRF, 9101-001.261, de 22/11/2011;

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL
Ano-calendário: 2001

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

Neste acórdão, houve a transcrição integral dos fundamentos adotados em outro julgamento da CSRF: acórdão CSRF/01-05.838, de 15.04.2008, que restou assim ementado:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício. 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

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

Recurso especial negado.

CSRF, 9101-001.307, de 24/04/2012

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Ano-calendário: 1998

(...)

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

CARF, 3ª Turma Especial, 1ª Seção, 1803-001.263, de 10/04/2012
IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2002

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

A segunda *ratio decidendi* que se abstrair dos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF é que **não é cabível o lançamento de multa isolada, cuja base de cálculo seja coincidente ou esteja inserida na base de cálculo das multas de ofício.** É o que se observa de suas respectivas ementas, a seguir transcritas:

CSRF, 9101-001.203, de 17/10/2011;
Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício: 2000, 2001
Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000.
FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, **visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.**
Recurso Especial do Procurador conhecido e não provido.

CSRF, 9101-001.238, de 21/11/2011;
Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF
Exercício: 2001

IR-FONTE. AFASTAMENTO. O próprio lançamento tributário em razão da desconsideração do planejamento fiscal já atribuiu as respectivas saídas de valores a causa e seus beneficiários.

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, **visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.**

Recurso especial do Procurador negado.

CARF, 1ªC/2ªTO, 1102-00.748, de 09/05/2012

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

(...)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e **a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.**

(...)

CARF, 4ªC/2ªTO, 1402-001.217, de 04/10/2012

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de penalidades, está prevista no artigo 173, I do CTN, apresentando-se regular a exigência formalizada dentro deste prazo. Por sua vez, em relação aos tributos, havendo antecipação de recolhimentos o prazo é contado na forma do art. 150, §4o. do CTN.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. **É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).**

(...)

Em todos esses julgados, portanto, compreendeu-se não ser cabível o lançamento de multa isolada, quando:

- a sua base de cálculo seja coincidente ou esteja inserida na base de cálculo das multas de ofício;

- pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração de estimativas mensais deva ser absorvida pela multa de ofício.

É relevante, ainda, considerar a exposição de motivos da MP nº 351/07, a saber:

(...) 8. A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de **reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente**, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

Voto, assim, pelo NÃO CONHECIMENTO do recurso especial da PFN.

MÉRITO

Por restar vencido quanto ao não conhecimento do recurso especial interposto pela PFN, passo à análise de seu mérito.

O cerne da contenda consiste em saber se a *multa isolada* pelo não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSL deve ser cobrada cumulativamente com a multa de ofício, na hipótese de auto de infração lavrado após o término do exercício fiscal.

No caso, mesmo após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007 no art. 44 da Lei n. 9.430/96, a questão deve ser analisada com vistas à teoria da consunção. Esse é o entendimento que vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça.

No REsp nº 1.496.354/PR, o STJ decidiu ser necessário aplicar o princípio da consunção na interpretação do art. 44 da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, a fim de afastar a exigência da isolada, absorvida pela multa de ofício. A referida decisão restou assim ementada:

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

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a

contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

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

Em seu voto, acompanhado pela unanimidade da Segunda Turma da 1ª Seção do STJ, o i. Ministro HUMBERTO MARTINS, relator do referido julgado, assim explicitou os fundamentos, *in verbis*:

“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 caso 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 reprimir 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.”

Em decisão posterior, no REsp 1.499.389/PB, o STJ novamente vivificou o princípio da consunção, para afastar a cumulação da multa de ofício com a multa isolada. A referida decisão restou assim ementada:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir 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.

3. Agravo regimental não provido.

(STJ, AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015)

É fundamental notar que a *ratio decidendi* presente nos referidos julgados do STJ, que se detiveram às aludidas normas sancionatórias após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007, não é distinta das *ratio decidendi* adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

É o que se observa dos fundamentos do acórdão 01-05.838, proferido pela CSRF em 15.04.2008, da relatoria do então Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, *in verbis*:

“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam ‘princípio da consunção’.

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: ‘pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em

estágio mais grave...’. E prossegue ‘no crime progressivo portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave’.

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado no final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.”

Nesse seguir, após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007, o mesmo dilema quanto à *consunção*, anteriormente enfrentado pelo CARF, permanece presente e, conforme o entendimento mantido pelo STJ, deve ser solucionado da mesma forma: a impossibilidade de cobrança da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

Compreendo que a solução adotada pelo STJ é a mais adequada, não havendo razão para afastar-se a *ratio decidendi* da Súmula n. 105 para fatos ocorridos após a edição da Lei n. 11.488/2007, especialmente por força do *princípio da consunção*.

Além disso, no acórdão 1102-00.748, referido acima entre os paradigmas da Súmula n. 105 do CARF, a então Conselheira ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA consignou que o fundamento para a proibição da cumulação da multa de ofício com a multa isolada se daria pelo fato da base de cálculo desta estar compreendida na base de cálculo daquela, *in verbis*:

“No caso destes autos, constata-se que o valor da base de cálculo da multa isolada está inserido na base de cálculo da multa de ofício. Levando-se em conta que é o bem público que deve ser protegido, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento fiscal, sobre base de cálculo de idêntico valor, implicaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicaria duas punições, que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido”.

A *ratio decidendi* adotada nesse julgado, mesmo proferido com vistas à redação original da Lei n. 9.430/96, é perfeitamente aplicável às normas sancionatórias estabelecidas pela Lei n. 11.488/2007: enquanto na redação original a base de cálculo na multa isolada e da multa de ofício seria idêntica, com a redação vigente a partir de 2007, não haverá necessária coincidência, embora seja certo que “o valor da base de cálculo da multa isolada está inserido na base de cálculo da multa de ofício”.

Compreendo, assim, que deve ser mantida a *ratio decidendi* que inspirou a prolação da Súmula n. 105 do CARF, inclusive nos fatos ocorridos sob a vigência da Lei n. 11.488/2007, como é o caso dos autos.

Voto, portanto, pelo NÃO CONHECIMENTO do recurso especial interposto pela PFN e, se conhecido, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)
Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Gerson Macedo Guerra

Com relação ao conhecimento do Recurso da Fazenda, não vejo reparos a serem realizados no despacho de admissibilidade. Com relação ao mérito, entendo que merece reforma o Acórdão *a quo*.

Primeiro, porque temos duas punições para duas condutas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas.

Segundo, porque 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.

Terceiro, porque considerando que a multa isolada é devida ainda que o Contribuinte apure prejuízo fiscal, ela é devida mesmo após encerrado o período de apuração.

Nesse contexto, adoto como razões de decidir, *mutatis mutandis*, o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, proferido no acórdão 1302-001.080, que ousou transcrever:

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, 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 vigente à época do lançamento) 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 expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem 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, se não vejamos.

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. A multa de ofício, in casu, 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 em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

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.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano-calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei no 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, para manutenção da multa para períodos de apuração ocorridos após a alteração da Lei 9.430/96, pela MP 351/07, convertida na Lei 11.488/07, ou seja, períodos de apuração ocorridos de 2007, inclusive, em diante.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra