



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

Processo nº 10940.720510/2011-00
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.911 – 1ª Turma
Sessão de 04 de dezembro de 2018
Matéria MULTA ISOLADA POR FALTA DE ESTIMATIVA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AGROPECUÁRIA VILA VELHA LTDA e SUJEITOS PASSIVOS
SOLIDÁRIOS: ÂNGELO SETIM NETO, CPF 697.080.379-15, E
FRIGORÍFICO ARGUS LTDA, CNPJ 81.304.552/0001-95

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

IRPJ/CSLL. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Os paradigmas apresentados trazem "o entendimento de que a partir do ano-calendário 2007, com a alteração introduzida pela MP nº 351/2007 no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996, admite-se a cobrança da multa isolada por estimativas em concomitância com a multa de ofício". Portanto, só houve comprovação de divergência jurisprudencial em relação à exigência de multa isolada a partir do ano-calendário 2007 (inclusive). Mas ainda que a PGFN tivesse apresentado paradigmas que defendessem a manutenção da multa isolada para períodos anteriores a 2007, o recurso também não poderia ser conhecido em relação a essa parte, tendo em vista a 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". De acordo com o § 3º do art. 67 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o atual Regimento Interno do CARF, c/c o art. 5º dessa mesma portaria, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO

SOBRE O TRIBUTO 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 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 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, juntamente 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 unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto aos anos-calendário 2007 e 2008 e, no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada), 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, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Viviane Vidal Wagner, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, substituído pela conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto, substituído pela conselheira Livia De Carli Germano.

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 insurge-se contra o Acórdão nº 1801-001.342, de 06/03/2013, por meio do qual a 1ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, decidiu, entre outras questões, por maioria de votos, cancelar a referida multa isolada.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008, 2009

INTERPOSTA PESSOA. SUJEIÇÃO SOLIDÁRIA PASSIVA.

A interposição de pessoa fica caracterizada no caso em que o sócio formal não tem capacidade econômica de ser titular de uma pessoa jurídica desse porte e ainda pelas declarações colhidas infere-se que se interposta pessoa. Nessa hipótese são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade do Auto de Infração no caso em que é lavrado por servidor competente que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, aplicou a penalidade cabível e determinou a exigência com a regular intimação para que o sujeito passivo pudesse cumpri-la ou impugná-la no prazo legal.

PRODUÇÃO DE PROVAS. ASPECTO TEMPORAL.

A peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses de defesa e instruída com os todos os documentos em que se fundamentar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL QUALIFICADA.

A multa de ofício proporcional qualificada é uma penalidade pecuniária aplicada em razão de inadimplemento de obrigações tributárias apuradas em lançamento direto com a comprovação da conduta dolosa.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL

Em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial se rege pela regra do inciso I do art. 173 do Código Tributário

Nacional se comprovada a conduta qualificada pelo dolo, pela fraude ou pela simulação.

LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracteriza-se como omissão a falta de registro de receita, ressalvada à pessoa jurídica a prova da improcedência, oportunidade em que a autoridade determinará os valores dos tributos a serem lançados de acordo com o sistema de tributação a que estiver submetida no período de apuração correspondente.

CUSTOS E DESPESAS DEDUTÍVEIS. COMPROVAÇÃO.

Os custos e as despesas devem ser apropriados simultaneamente às receitas que gerarem, de modo que os custos incorridos são aqueles efetivamente comprovados de competência do período de apuração, relativo a bens empregados nas operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica.

JUROS DE MORA.

Tem cabimento a incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Selic sobre débitos tributários não pagos nos prazos legais.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Os lançamentos de PIS, de Cofins e de CSLL sendo decorrentes das mesmas infrações tributárias, a relação de causalidade que os informa leva a que os resultados dos julgamentos destes feitos acompanhem aqueles que foram dados à exigência de IRPJ.

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO.

É 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento em parte aos recursos voluntários. Vencidas as Conselheiras Carmen Ferreira Saraiva (Relatora) e Maria de Lourdes Ramirez, que mantém a aplicação da multa isolada (50%) em concomitância com a multa de ofício (150%). Designada para redigir o voto vencedor, nesta matéria, a Conselheira Ana de Barros Fernandes.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, quando cancelou a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

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

DO CABIMENTO DO PRESENTE RECURSO ESPECIAL.

- o r. acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da legislação pertinente, tendo, no ponto, contrariado também a jurisprudência desse Eg. Conselho Administrativo e dos extintos Conselhos de Contribuintes. Doravante se passará a demonstrar que a r. decisão merece ser reformada por esta Col. CSRF;

- 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 9.430/96, 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.

- registre-se que no acórdão 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, nada obstante o lançamento discutido neste feito tratar dos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008;

- 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 já a partir do fato gerador relativo ao ano-calendário de 2007;

- 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:

Acórdão 9101-000.947

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.

- 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*: [...];

- 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 *a quo*;

- de fato, diferentemente do colegiado a quo, os órgãos prolores dos acórdãos paradigmas consideraram ser possível, a partir do ano-calendário de 2007, inclusive, 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 *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 do ano-calendário de 2007, inclusive, 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 do ano-calendário de 2007, inclusive, 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 REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

- 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 a Contribuinte Recorrente optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que ela descumpriu o regime ao não recolher integralmente o tributo e ao não justificar o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução;

- o acórdão recorrido entendeu 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 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, que de fato 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 aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008 (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 e da CSLL sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96), relativo aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008;

- 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 do ano, 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*. Por consequência 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*, a Contribuinte cometeu dois atos ilícitos, previstos em lei, e a lei dispõe uma pena para cada um deles;

- se não há nenhuma dúvida de que a contribuinte cometeu o ilícito acusado pela Fiscalização, como deflui pelo próprio teor da decisão *a quo* e dos elementos colacionados aos autos, não há que se falar em dispensa da punição, apenas porque da Contribuinte autuada 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: Processo: 200484000067497 [...];

- verifica-se que não há óbice à cumulação da multa de ofício com a isolada, por serem penalidades distintas;

- por outro lado, 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 da 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 o acórdão recorrido criou nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, o que não pode ser admitido;

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

- note-se que 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 da Contribuinte Recorrente. 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”;

- 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 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%;

- 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;

- assim, impõe-se a reforma do acórdão recorrido, restabelecendo-se a decisão de primeira instância de forma manter o lançamento em sua integralidade, em especial, a multa isolada lançada pela falta de recolhimento de estimativas;

- tudo considerado, conclui-se que:

i) é possível a cumulação entre multa de ofício e multa isolada, pois são penalidades distintas que incidem sobre bases de cálculo diversas, 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;

ii) a autoridade autuante agiu de acordo com as normas aplicáveis ao caso, realizando o seu dever de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

DO PEDIDO

- ante o exposto, requer a Fazenda Nacional que:

(a) seja conhecido o presente recurso, face à observância dos requisitos de admissibilidade previstos art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009;

(b) seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido, a fim de restabelecer *in totum* a decisão de primeira instância, de forma a manter o lançamento em sua inteireza, em especial, da multa isolada.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 86/2014, exarado em 04/07/2014, deu seguimento ao recurso, fundamentando sua decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Examinando os acórdãos paradigmas em seu inteiro teor verifica-se que os mesmos trazem o entendimento de que a partir do ano-calendário 2007, com a alteração introduzida pela MP. nº 351/2007 no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996, admite-se a cobrança da multa isolada por estimativas em concomitância com a multa de ofício.

De outra parte, o acórdão recorrido, que abrange fatos geradores ocorridos a partir do ano de 2007, diverge dessa conclusão ao entender, que é incabível a aplicação concomitante da multa isolada sobre estimativas e da multa de ofício exigida sobre o imposto apurado anualmente.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Ante ao exposto, e tendo em vista que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, opino no sentido de que se DÊ SEGUIMENTO ao presente recurso.

Em 04/11/2014, os sujeitos passivos solidários (Ângelo Setim Neto, CPF nº 697.080.379-15, e Frigorífico Argus Ltda., CNPJ nº 81.304.552/0001-95) foram intimados do Acórdão nº 1801-001.342, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso. Eles não apresentaram contrarrazões e nem recurso especial quanto à parte da decisão que lhes foi desfavorável.

Em 26/11/2014, a contribuinte autuada seria considerada intimada, por edital, do Acórdão nº 1801-001.342, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso, e em 18/11/2014, ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DA INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA

- como se denota do auto de infração lavrado, exige-se da recorrente multa isolada em face da falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada;

- a multa mencionada apurada pela falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases de cálculo estimadas mensais está prevista no art. 44 da Lei 9.430/96: [...];

- ocorre que é incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa (exigida na presente auto) e da multa de ofício exigida no lançamento para constituição do crédito relativo ao montante principal da contribuição, visto que ambas as penalidades têm como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal;

- o Egrégio Conselho de Contribuintes da Receita Federal consolidou o entendimento de impossibilidade de aplicação conjunta, sobre mesma base de cálculo, das multas previstas nos incisos I e II do art. 44 da lei 9.430/96, que se tornaram conhecidas simplesmente por "multas de lançamento de ofício", com a relativa à ausência de recolhimento mensal por estimativa (art. 44, IV). Veja-se: [...];

- no presente caso, a planilha de recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devida por estimativa revela que a soma dos valores mensais adotados como base de cálculo da multa isolada corresponde ao mesmo valor do IRPJ e da CSLL exigida como resultado da apuração anual (anexo I do relatório fiscal), resultando em dupla aplicação de penalidade para uma mesma base de cálculo, o que a jurisprudência administrativa tem rechaçado, como demonstrado nos julgados acima;

- a título ilustrativo cita-se o caso do IRPJ do ano de 2006. No auto de infração é apurado o imposto para o ano de 2006 no valor de R\$ 28.796,24. Ao se analisar a planilha do cálculo da multa isolada do IRPJ para o ano de 2006, verifica-se que a soma da base de cálculo aplicada no cálculo (que é o valor do IRPJ) é exatamente o valor de R\$ 28.796,56. Logo, embora haja diferença de centavos, é notório que a base de cálculo utilizada na apuração de ambas as multas é a mesma;

- pelo apresentado, devido à incidência concomitante das duas multas, previstas nos inc. I e IV do art. 44 da Lei 9.430/96, sobre a mesma base de cálculo decorrente de omissão de receitas, como comprovam os autos de infração de IRPJ e CSLL, não merece prosperar o presente auto de infração;

- desta forma, não merece provimento o recurso especial interposto, de modo que deve prevalecer a r. decisão recorrida nos termos do voto proferido pela Conselheira Redatora Ana de Barros Fernandes;

DO PEDIDO

- diante do exposto, requer seja negado provimento ao recurso especial interposto pela União Federal, mantendo a decisão recorrida nos termos em que foi proferida.

Registre-se ainda que a contribuinte apresentou uma petição em 27/11/2014, informando que havia desistido parcialmente da discussão administrativa e realizado pagamento parcial do débito com os benefícios previstos na Lei nº 13.043/2014. Ela também informou que perdurava discussão apenas em relação à incidência ou não das multas isoladas, matéria que é objeto do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos apurados em relação aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008 (Lucro Real anual). A autuação fiscal foi embasada em omissão de receitas e glosa de custos e despesas.

Nesta fase de recurso especial, só remanesce litígio em relação à exigência da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ/CSLL.

Cabe registrar inicialmente que o recurso especial da PGFN só poder ser conhecido em relação aos anos-calendário de 2007 e 2008.

Em primeiro lugar, porque os paradigmas apresentados trazem "o entendimento de que a partir do ano-calendário 2007, com a alteração introduzida pela MP nº 351/2007 no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996, admite-se a cobrança da multa isolada por estimativas em concomitância com a multa de ofício".

Portanto, só houve comprovação de divergência jurisprudencial em relação à exigência de multa isolada a partir do ano-calendário 2007 (inclusive).

Mas ainda que a PGFN tivesse apresentado paradigmas que defendessem a manutenção da multa isolada para períodos anteriores a 2007, o recurso também não poderia ser conhecido em relação a essa parte, tendo em vista a 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.

Até o ano-calendário de 2006, o suporte legal para a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas era justamente o dispositivo acima mencionado, que vigorava antes das alterações implementadas pela Lei nº 11.488/2007.

De acordo com o art. 5º da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o atual Regimento Interno do CARF, o exame de admissibilidade dos recursos especiais deverá observar o nela disposto, o que alcança inclusive os recursos que já haviam sido apresentados antes dela.

Essa mesma portaria estabelece no § 3º do art. 67 de seu Anexo II que:

Art. 67 [...]

[...]

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de

Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Nesses termos, não há como conhecer do recurso especial para a multa isolada aplicada em relação aos meses do ano-calendário de 2006.

O recurso só deve ser conhecido em relação aos anos-calendário de 2007 e 2008.

Quanto ao mérito, vê-se que 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.

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 já citada Súmula CARF nº 105.

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.

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 incidiria 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 omitir receitas e fazer exclusões indevidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL nos anos-calendário de 2007 e 2008, acarretou dois prejuízos aos cofres públicos. Um deles, é de não ter recolhido integralmente, em 31/03/2008 e 31/03/2009, o tributo devido no ajuste anual (o que justifica a multa de ofício exigida juntamente com o tributo lançado em relação ao ajuste anual desses períodos). Antes disso, porém, já havia causado outro prejuízo, na medida em que valores já deveriam ter ingressado nos cofres públicos no curso dos próprios anos de 2007 e 2008, 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.

Também não há nenhuma dúvida quanto à possibilidade de aplicação da multa isolada após o fim do ano-calendário a que corresponde a estimativa faltante.

O texto da lei diz que a pessoa jurídica que deixar de recolher estimativa fica sujeita à multa isolada “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.

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.

Assim, voto no sentido de CONHECER do recurso especial apenas em relação à exigência da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2007 e 2008, e de DAR provimento ao recurso, para fins de restabelecer a multa isolada nestes períodos.

Em síntese, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto aos anos-calendário 2007 e 2008 e, no mérito, na parte conhecida, voto em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Processo nº 10940.720510/2011-00
Acórdão n.º **9101-003.911**

CSRF-T1
Fl. 23
