



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

Processo nº 10950.002244/2006-45
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-001.884 – 1ª Turma
Sessão de 20 de março de 2014
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CTE - TÉCNICA DE ELETRICIDADE E TELECOMUNICAÇÕES LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa:

MULTA ISOLADA POR ESTIMATIVA. MULTA DE MORA. A cobrança concomitante de multa isolada com multa de mora apurada pelo próprio contribuinte, além de serem oriundas de procedimentos diferentes, e não estarem constantes do lançamento, não implica na dispensa de nenhuma delas, por absoluta falta de previsão legal.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias (Relatora), Valmir Sandri, Meigan Sack Rodrigues (Suplente Convocada), Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado) e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres – Presidente Substituto

(Assinado digitalmente)

Marcos Vinicius Barros Ottoni – Redator Ad Hoc - Designado

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes - Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, Karem Jureidini Dias, Jorge Celso Freire da Silva, Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado), Andre Mendes Moura (Suplente Convocado), Meigan Sack Rodrigues (Suplente Convocada), Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado) e Henrique Pinheiro Torres (Presidente-Substituto). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Otacilio Dantas Cartaxo (Presidente).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de nº 1402-00.214, da 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em sessão de 06 de julho de 2010.

Os Autos de Infração de IRPJ (fls. 24/26) e CSLL (fls. 28/30) foram lavrados contra o contribuinte em 21/09/2006 para exigência de multa de ofício isolada no valor de, respectivamente, R\$ 114.923,03 e R\$ 43.505,60, em razão da falta de recolhimento da antecipação do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa no mês de dezembro de 2002.

Devidamente intimado em 27/09/2006, o contribuinte apresentou tempestiva impugnação (fls. 34/43 e 55/64) em 24/10/2006, na qual aduziu, em síntese:

- i. Que não constitui irregularidade o fato de haver deixado de declarar em DCTF a antecipação devida por estimativa em dezembro de 2002, uma vez que tal débito foi devidamente informado na DIPJ de 2003;
- ii. Conforme disposto no CTN, as obrigações ditas acessórias são instrumentais e não dependem da efetiva existência de uma obrigação principal;
- iii. Alega a impossibilidade de retroação da lei em face do fato ocorrido em dezembro de 2002, uma vez que foi aplicado o artigo 18 da Medida Provisória nº 303/2006;
- iv. Aduz que a legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador determinava que a pessoa jurídica que deixasse de entregar a DCTF ou a entregasse fora dos prazos determinados se sujeitava às seguintes penalidades: a) multa de 2% ao mês calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos informados na DCTF, limitada a 20%; b) multa de R\$ 20,00 por cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas, não podendo ser inferior a R\$ 200,00 para pessoas jurídicas inativas e R\$ 500,00 para as demais; que essas multas serão reduzidas a 50% quando a declaração em atraso for apresentada antes de qualquer procedimento fiscal, e em 25% se houver apresentação no prazo fixado na intimação expedida pela autoridade competente;
- v. Há possibilidade de apresentação de DCTF retificadora desde que: a) os saldos a pagar não tenham sido encaminhados à PFN para inscrição em dívida ativa; b) as diferenças apuradas em procedimento interno de fiscalização não

tenham sido enviadas à PFN; c) o contribuinte não tenha sido intimado do início do procedimento de fiscalização.

Sobreveio o acórdão da 2ª Turma da Delegacia de Julgamento em Curitiba/PR (fls. 93/99) que, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento, em decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA ANTECIPAÇÃO DEVIDA POR ESTIMATIVA.

Constatada após o término do ano-calendário, a falta de recolhimento da antecipação mensal de IRPJ, por pessoa jurídica submetida à tributação com base no lucro real anual, cabível é a exigência da multa de ofício isolada sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA A CSLL

Ano-calendário: 2002

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA ANTECIPAÇÃO DEVIDA POR ESTIMATIVA.

Constatada, após o término do ano-calendário, a falta de recolhimento da antecipação mensal de CSLL, por pessoa jurídica submetida à tributação com base no lucro real anual, cabível é a exigência da multa de ofício isolada sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 103/123), no qual reiterou as razões de sua impugnação bem como acrescentou que:

- i. a multa isolada com fundamento na falta de recolhimento do tributo viola o artigo 113 do Código Tributário Nacional. Ainda, os tributos que supostamente não foram pagos foram incluídos no PAEX.
- ii. O contribuinte não agiu de má-fé ao deixar de informar os tributos na DCTF, tratando-se de mero erro de preenchimento, uma vez que foram todos informados na DIPJ.

Sobreveio o acórdão de nº 1402-00.214, da 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário, em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa da Pessoa Jurídica

Ano-calendário: 2002

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA ANTECIPAÇÃO DEVIDA POR ESTIMATIVA. CUMULAÇÃO COM MULTA DEVIDA PELOS TRIBUTOS APURADOS NO AJUSTE ANUAL. IMPOSSIBILIDADE — Apurada base de cálculo no encerramento do exercício e recolhidos os tributos devidos, incabível é a exigência da multa de ofício isolada sobre

os valores devidos por estimativa e não recolhidos, conforme dispõe o art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9430/96.

LANÇAMENTO REFLEXO - CSLL — Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estendem-se ao lançamento reflexo, CSLL, os efeitos da decisão prolatada quanto ao IRPJ.

Recurso Voluntário provido.

A Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 67 do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF 256/2009, apresentou Recurso Especial (fls. 191/206) aduzindo que o acórdão recorrido aplicou interpretação divergente da lei tributária no tocante à exigência concomitante de multa isolada e multa de ofício. Apresentou como paradigma o acórdão de nº 108-08.962, da então Oitava Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes.

Em exame de admissibilidade às fls. 213/214 foi dado seguimento ao Recurso Especial.

Às fls. 215 consta edital por meio do qual o contribuinte foi cientificado do acórdão prolatado bem como da interposição de Recurso Especial pela Fazenda Nacional. O contribuinte, contudo, não apresentou contrarrazões.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni, Redator Ad Hoc Designado

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, de competência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, tendo em vista que a Conselheira Karem Jureidini Dias, relatora do processo, não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, este Conselheiro foi designado Redator Ad Hoc pelo Presidente da 1ª Turma da CSRF, nos termos do item III, do art. 17, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 20 de março de 2014 (RICARF).

Destarte, levando-se em consideração a minuta de acórdão inicialmente apresentada pela relatora original quando do julgamento do recurso, bem como o seu resultado, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, expresso na Ata da sessão ocorrida em março de 2014, passo a formalizar seu voto:

De acordo com a fundamentação do acórdão recorrido, partiu-se da premissa de que a questão versa acerca da aplicação concomitante de multas. Contudo, compulsando os autos, verifico que no Auto de Infração (fls.24/31) trata-se de exigência exclusiva de multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas.

Vale transcrever trecho do voto do Conselheiro Carlos Pelá, no acórdão ora recorrido, no qual fica evidente a premissa adotada em sua fundamentação, qual seja, de que se trata de multa isolada concomitante com multa de mora pela inclusão dos débitos no PAEX:

“Neste caso, em especial, após o encerramento do ano-base, o contribuinte apurou o montante do imposto devido e o declarou na DIPJ. Constitui com isso o crédito tributário. Passado algum tempo, incluiu o débito assim constituído no PAEX, com os acréscimos devidos. Note-se que o valor incluído no PAEX contemplou todos os acréscimos previstos em lei para a modalidade de apuração eleita. A cobrança da multa isolada sobre o mesmo montante sobre o qual incidiu a multa de mora constituída pelo contribuinte significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo montante, o que é vedado pelo ordenamento.”

Isto porque, também como observado no acórdão recorrido, o valor incluído no PAEX não foi à estimativa de IRPJ e CSLL de 2002, mas sim o IRPJ e a CSLL do ajuste anual do ano-calendário de 2002. Prossegue o acórdão recorrido no sentido de que:

“Fiscalização reconhece que o valor apurados no final do exercício é o valor total devido, de forma que aplicou apenas a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas, uma vez que os débitos foram declarados e constituídos pelo próprio contribuinte e, após o início da ação fiscal, incluídos no PAEX.”

Feitas estas considerações, tem-se que o Recurso Especial em comento foi interposto contra acórdão que entendeu impossível a concomitância da multa isolada, por não recolhimento das antecipações, com a multa de mora, devida em razão de valor declarado no encerramento do ano-calendário, em parcelamento.

Dito isso, a despeito do Recurso Especial manejado pela d. Procuradoria ser tempestivo e ter sido objeto de despacho de admissibilidade, entendo que é um caso limítrofe de conhecimento, isto porque, referido recurso especial contesta a possibilidade de concomitância das multas – e neste sentido é o paradigma juntado – de ofício e isolada.

Em outras palavras, o Recurso Especial da d. Procuradoria de fato contesta o acórdão recorrido no sentido de que é possível a concomitância entre multas, mas ao tratar da concomitância, estabelece a relação entre a multa isolada e a multa de ofício vinculada ao tributo. Já o acórdão recorrido trata da impossibilidade da concomitância entre a multa isolada aplicada às antecipações e a multa de mora reconhecida pelo contribuinte em parcelamento.

Nada obstante, se entendido pelo conhecimento do Recurso Especial da d. Procuradoria, passo à análise de mérito.

Antes de adentrar ao caso em tela e para que se firme o adequado entendimento da questão que ora se coloca, faz-se necessário ponderar a natureza das penalidades e os critérios para a aplicação das multas.

ESTRUTURA E NATUREZA DA SANÇÃO

A sanção é instrumento jurídico utilizado pelo Estado para desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe. Significa dizer que a desobediência de um dever estabelecido por uma norma jurídica corresponde a um ilícito – negativa da observância da relação jurídica prevista no conseqüente da norma primária dispositiva - que, por sua vez, é a razão da imposição de sanção (conseqüência jurídica). Segundo Sacha Calmon

Navarro Coelho “os ilícitos correspondem às hipóteses de incidência das sanções” (*in* Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária).

A norma jurídica que estabelece a sanção contém no antecedente um fato jurídico correspondente ao evento ilícito que se pretende desestimular. No conseqüente da norma primária sancionadora está à própria sanção, com as indicações precisas dos sujeitos vinculados em razão do ilícito, e da forma de cálculo da penalidade a ser imputada ou, na hipótese de aplicação de sanção não pecuniária, a determinação do dever a que estará obrigado aquele que cometeu o ilícito.

A natureza jurídica da sanção está diretamente relacionada com a natureza jurídica da norma de comportamento desobedecida, já que a sanção é conseqüência jurídica da desobediência da relação jurídica prevista na norma primária dispositiva.

SANÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória - obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal - quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, *verbis*:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

Feitas estas considerações, passamos à análise das multas específicas que são objeto do presente Recurso, quais sejam, (i) a multa isolada e (ii) a multa de ofício sobre o montante principal devido. A primeira delas foi aplicada pela falta de recolhimento antecipado de IRPJ, e, a segunda pela ausência de pagamento do mesmo tributo quando do ajuste na Declaração Anual do Contribuinte. Ambas as multas foram apuradas e constituídas simultaneamente em procedimento de ofício e ambas as multas referem-se à descumprimento de obrigação de pagar tributo.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:¹

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

(...)

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.”

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de

¹ Redação Original:

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

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

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 prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSSL - APURAÇÃO POR ESTIMATIVA - PAGAMENTO ANTECIPADO - OPÇÃO DO CONTRIBUINTE - LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravado Regimental No Recurso Especial 2004/0139718-0
Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ
17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho de Contribuintes sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

E ainda que a redação do *caput* do mencionado artigo 44 tenha sido alterado, conforme disposição do artigo 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação não pode ser outra senão a principal ou a acessória. Neste passo, ainda que o *caput* do mencionado artigo não mais se refira ao termo tributo ou contribuição, o pagamento de montante principal não pode se reportar a outra coisa que não a tributo, ainda que sob a forma de antecipação.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

- i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.
- ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênica para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139 794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(…) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(…).”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(…) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Portanto, se a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, então é evidente que a multa instituída pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, não é devida em casos de prejuízo fiscal ou base negativa, sendo aplicável, somente, se não houver a apresentação do referido balancete.

Significa dizer que, a multa isolada deve ser aplicada em casos de apuração negativa e prejuízo fiscal desde que contribuinte não faça prova de que, mensalmente, inexistente tributo devido, o que se realiza através da apresentação dos balancetes mensais e desde que, ainda, inexistente o balanço final do período.

Se a multa é de natureza tributária e, portanto, tem por base o tributo devido, o balanço final do exercício é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa, no caso de apuração de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, bem como, para determinar o limite da multa – cuja base não pode ultrapassar o valor do tributo, quando devido - sob pena de descaracterizar sua natureza de multa imputada em razão de descumprimento de obrigação principal.

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE MORA

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício ou de mora que acompanha, respectivamente, o lançamento ou a declaração referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte - sujeito passivo - e têm por critério

material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção por recolhimento extemporâneo da estimativa – multa de mora incluída no parcelamento - e impor sanção (multa de ofício) pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes pelo não recolhimento das mesmas antecipações. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excludente da outra.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por excludência, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte.

A despeito da jurisprudência abaixo tratar da impossibilidade de concomitância de multa isolada e multa de ofício, vale a sua transcrição, já que corresponde ao entendimento sedimentada deste e. CARF em contraposição ao paradigma suscitado pela Fazenda Nacional, conforme se demonstra por meio dos julgados abaixo transcritos:

“PENALIDADE – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO – PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.” (Recurso n.º : RD/101-134.520 Sessão de : 18/09/2006, Acórdão n.º : CSRF/01-05.503).

“CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício.

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 nº: 105-139794, Sessão: 04/12/2006, Acórdão nº: CSRF/01-05.552).

“PENALIDADE – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO – PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal. Não pode ser base de cálculo valor que não integra a base de cálculo do tributo que deveria ser calculado por estimativa.” (Recurso nº: 107-139.896 - Sessão: 11/06/2007. - Acórdão nº: CSRF/01-05.675)

Sendo assim, se este e. Conselho entende não ser melhor direito a concomitância entre multa isolada e multa de ofício, quanto mais a coexistência de multa e isolada e multa de mora. Isso porque, ambas estão intimamente condicionadas ao descumprimento da mesma obrigação.

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)
Marcos Vinícius Barros Ottoni

Voto Vencedor

Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes, Redator Designado

O presente caso não se enquadra na Jurisprudência desta corte, relativamente à cobrança concomitante de multa isolada por estimativa e multa de ofício. NO caso presente, conforme consta do voto condutor da decisão recorrida, em sua conclusão:

“Trata-se, portanto, de cobrança concomitante de multa isolada com multa de mora apurada pelo próprio contribuinte.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.”

Continua o voto condutor da decisão recorrida:

“A cobrança da referida multa foi apurada pelo cruzamento de informações, efetuada pela autoridade fiscal, prestadas na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

A Recorrente informou na DIPJ, especificamente nas fichas 11 e 16, valores devidos de IRPJ e CSLL, nos seguintes montantes: R\$ 229.,846,07 (IRPJ) e R\$ 87.011,21 (CSLL). Contudo, tais débitos não foram informados em DCTF. Com base nisso, a autoridade fiscal autuou o contribuinte em 27/09/2006, aplicando o percentual de 50% sobre os montantes informados

na DIRI, a fim de calcular a multa isolada disposta no artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9430/96."

Por sua vez, a Recorrente alega que os referidos débitos de IRPJ e CSLL que originaram as multas isoladas controladas nesse processo foram incluídas em 6/9/2006 no PAEX, nos termos da MP 303/06, como demonstrado nos autos (fls. 157/158 e 164/165).

Assim, os débitos de IRRI e CSLL foram incluídos em programa de parcelamento em momento anterior ao auto de infração, contudo em momento posterior ao início da ação fiscal que ocorreu em 5/09/2006 (fls. 315).

Contudo, ao compulsar os autos, especificamente nas fls. 87 e 91, verifica-se que o valor incluído no PAEX não foi a estimativa de IRR1 e CSLL de dezembro de 2002, mas sim o IRPJ e a CSLL, do ajuste anual do ano-calendário de 2002. Tal fato pode ser facilmente evidenciado ao cruzar a informação sobre o IRPJ a pagar no montante de R\$ 232.247,64 (fl. 87) com o IRPJ de dezembro de 2002 incluído no PAEX (fl. 158)

A Fiscalização reconhece que os valor apurado no final do exercício é o valor total devido, de forma que aplicou apenas a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas, uma vez que os débitos foram declarados e constituídos pelo próprio contribuinte e, após o início da ação fiscal, incluídos no PAEX.

Desta forma, o caso em tela se resume em se decidir se as duas multas mencionadas podem coexistir.

Fiscal: Dispõe o Decreto 70.235/72, que regula todo o Processo Administrativo

“Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

(...) ”

Desta forma, ao incluir os débitos em parcelamento, após o início do procedimento fiscal, o contribuinte não gozava mais da espontaneidade. Assim, o débito a ser incluído no PAEX deveria vir acompanhado da multa de ofício de 75%, que, obviamente, somente lhe poderia ser imposta por lançamento de ofício, que, no caso, não ocorreu.

Logo, não há, nos autos, cobrança de multa de ofício de 75%, mas apenas de multa isolada por estimativa. A multa de mora não faz parte deste litígio e nem está contemplada nos presentes autos.

Assim, toda a argumentação posta na decisão recorrida, com todo respeito a eminente relatora, não guarda relação e nem dá suporte, a meu ver, para a dispensa da multa isolada, por ausência de pressupostos legais para tal.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso da Fazenda.

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes