



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

**Processo n°** 10980.725889/2010-89  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-004.019 – 1ª Turma  
**Sessão de** 13 de fevereiro de 2019  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrentes** BRITÂNIA ELETRODOMÉSTICOS S.A. e  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SÚMULA CARF 105.

É conhecido recurso especial que trate de multa isolada sobre estimativas, lançada com fulcro no artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996 - com redação alterada pela Lei nº 11.488/2007, considerando que a Súmula CARF 105 menciona textualmente o "art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996".

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. REFORMA. ART. 67, § 15, DO RICARF.

A dicção do art. 67, §15 do RICARF é clara pela inadmissibilidade de paradigma que "na data da interposição do recurso" tenha sido reformado, o que não é o caso dos autos, considerando que os acórdãos publicados antes da interposição do recurso especial não reformaram o acórdão paradigma na matéria devolvida a esta Turma.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros, Cristiane Silva Costa (relatora), Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteadó e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros, Cristiane Silva Costa (relatora), Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteadó e Livia De Carli Germano, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteadó, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de processo originado pela lavratura de Autos de Infração de IRPPJ e CSLL, com fato gerador em 31/12/2005, 31/12/2006, 31/12/2007 e 31/12/2008, com a imposição de multa de 75%, além de multa isolada sobre estimativas mensais quanto a meses de 2005 a 2008.

Consta do Termo de Verificação Fiscal as razões para imposição da multa isolada (fls. 1.146):

### *3 – ESTIMATIVA MENSAL*

#### *3.1 – MULTA ISOLADA*

*153. A fiscalizada optou pelo regime tributário de apuração do IRPJ anual, ou seja, com pagamentos mensais por estimativa. Convém lembrar que os pagamentos mensais por estimativa são antecipações dos tributos IRPJ e CSLL devidos na apuração anual, sujeitos a ajustes, então, no final do período. Estas antecipações mensais são obrigatórias mesmo que ao final do*

*período seja apurado prejuízo fiscal e inexistência de base de cálculo dos tributos IRPJ e CSLL.*

*154. Em praticamente todos os meses foram elaborados balancetes de redução ou suspensão para cálculo das estimativas mensais, ao invés da base de cálculo estimada sobre as receitas acumuladas. Vide DIPJ 2006, 2007, 2008 e 2009 às fls. 04/330.*

*155. Ao exceder nos pagamentos ou créditos mensais e JSCP e não adicionar o excesso na apuração mensal do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, assim como em decorrência das glosas de despesas com amortização de ágio ora autuada, a fiscalizada deixou de recolher aos Cofres Públicos valores relativos a antecipações obrigatórias do IRPJ e CSLL.*

*156. A diferença entre o tributo apurado (IRPJ/CSLL) no final do período anual e o recolhido ou confessado pela fiscalizada durante o mesmo período, esta sendo exigido em Auto de Infração próprio. Contudo, as diferenças mensais relativas às antecipações das estimativas mensais com base nos balancetes mensais ajustados por esta autoridade tributária geram infrações passíveis de cobrança de multa e juros isolados sobre a diferença da Estimativa mensal não recolhida, conforme determina o artigo 43, § único c/c artigo 61, e §§, e artigo 44, inciso II, alínea “b”, todos da Lei nº 9.430/96.*

*157. A base de cálculo é, portanto, a diferença entre o valor devido mensalmente pela estimativa mensal com base nos balancetes de redução ajustado por esta autoridade tributária e o valor efetivamente recolhido ou compensado a este título, mês a mês, conforme “Demonstrativo da Multa e dos Juros Isolados – JSCP e ÁGIO” dos anos-calendário 2005 a 2008, anexos.*

O contribuinte apresentou impugnação administrativa (fls. 1.194), que foi julgada procedente em parte, conforme acórdão da Delegacia da Receita Federal em Curitiba (fls. 1.482):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

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

*DESPESA DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. EXERCÍCIOS PASSADOS. INDEDUTIBILIDADE.*

*É incabível a dedução de juros sobre o capital próprio referentes a exercícios anteriores, tendo em vista a necessidade de observância do regime de competência, além da impossibilidade da imputação, sob os pontos de vista lógico e jurídico, a exercícios passados, dos efeitos produzidos por uma decisão societária atual, já que o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito.*

*ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO DAS AÇÕES DA INTERESSADA POR EMPRESA DO MESMO GRUPO*

*ECONÔMICO. REPASSE DAS AÇÕES, COM ÁGIO, PARA AUMENTO DE CAPITAL DE OUTRA EMPRESA, TAMBÉM DO MESMO GRUPO. TRANSAÇÃO DOS SÓCIOS COM ELES MESMOS. O reconhecimento de ágio interno fundamentado em expectativa de rentabilidade futura não encontra respaldo na contabilidade, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, em operação de incorporação das ações da interessada por empresa que também pertencente a seus sócios, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as duas companhias.*

*MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARCELAS MENSAIS DE ESTIMATIVAS. INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM COM A MULTA DE OFÍCIO.*

*Após o encerramento do período de apuração, é devida multa isolada pelo não recolhimento de parcelas mensais de estimativas no curso do referido período. A aplicação conjunta de multa de ofício no mesmo lançamento tributário, referente a tributo e contribuição devidos ao final do período, não tem o condão de excluir a multa isolada sobre as parcelas mensais de estimativas não recolhidas, haja vista tratarem-se de infrações distintas, possuidoras de tipificação legal específicas a cada uma delas.*

*JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARCELAS MENSAIS DE ESTIMATIVAS. COBRANÇA APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A EXIGÊNCIA.*

*Não resta previsto na legislação tributária federal a possibilidade de cobrança de juros isolados, após o encerramento do período de apuração, pela falta de recolhimento de parcelas mensais de estimativa.*

*ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA À ALÍQUOTA DE 10%.*

*Incide Adicional do Imposto de Renda, à alíquota de 10%, sobre a parcela do Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, que exceder o valor de R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses do período de apuração, conforme determina o artigo 3º, § 1º, da Lei 9.249/95. Se o contribuinte já utilizou, em sua apuração normal, anterior aos ajustes pelas infrações apuradas, o limite acima do qual incide o Adicional, referido limite não há de ser considerado novamente para os cálculos do IR cobrado mediante auto de infração.*

Em 05/03/2015, o contribuinte apresentou desistência parcial do processo, consignando que “*prosseguirá com a discussão administrativa quanto à multa isolada e juros isolados*” (fls. 2.006). A unidade de origem, assim, transferiu débitos definitivos para os Processos nº 10980.721649/2015-10 (fls. 2032) e 10980.721650/2015-44.

Nesse contexto, o processo foi julgado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, que deu provimento ao recurso voluntário quanto à multa isolada relativa aos meses de 2006 e também parcial provimento quanto à multa lançada quanto aos meses de 2007, em acórdão assim ementado (**acórdão nº 1401-001.534**, fls. 2086):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

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

*INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”*

*Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária, especialmente quando decorridos apenas 2 (dois) dias entre a integralização de capital na incorporada (sem fluxo financeiro) e o posterior evento da incorporação. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora.*

*DESPESA DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. INDEDUTIBILIDADE.*

*Incabível a dedução de juros sobre o capital próprio referentes a exercícios anteriores, tendo em vista a necessidade de observância do regime de competência. Revela-se impossível, sob os pontos de vista lógico e jurídico, que uma decisão societária atual produza efeitos sobre exercícios passados, posto que o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito.*

*ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA.*

*Incide Adicional do Imposto de Renda, à alíquota de 10%, sobre a parcela do Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, que exceder o valor de R\$ 20.000,00 multiplicado pelo número de meses do período de apuração, nos termos do art. 3º, § 1º, da Lei 9.249/95. Se o contribuinte já utilizou o referido limite em sua apuração normal, anterior aos ajustes pelas infrações apuradas, não há de se considerar tal limite novamente para os cálculos do IR cobrado mediante auto de infração.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL*

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

*INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA. DECORRÊNCIA.*

*Princípio de causa e efeito que impõe aos lançamentos reflexos a mesma sorte do principal.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008**JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. COBRANÇA APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.**Não há previsão na legislação tributária federal para cobrança de juros isolados, após o encerramento do período de apuração, pela falta de recolhimento de parcelas mensais de estimativa.**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º da Lei 9.430/96.**MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. ANOS-CALENDÁRIO 2005 E 2006. IMPOSSIBILIDADE.**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. (Súmula CARF nº 105)**MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO 2007 E 2008**A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.*

O processo foi encaminhado à Procuradoria em 15/06/2016 (fls. 2.126), que apresentou recurso especial em 15/07/2016, sustentando a divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas (fls. 2.127):

- (i) exigência de **juros isolados** pela falta de recolhimento de estimativas, identificando o acórdão paradigma nº **1202-00.458** e **1102-00.045**
- (ii) legitimidade de aplicação da **multa isolada de forma concomitante** com a multa de ofício após a Medida Provisória nº 351/2007, com os seguintes paradigmas: **1401-000.761** e **9101-00.947**,

O Presidente da 4ª Câmara (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo) deu seguimento apenas quanto à segunda matéria, admitindo a divergência quanto a um dos acórdãos paradigmas (1401-000.761):

*No que concerne ao primeiro tema, qual seja, a exigibilidade de juros isolados em razão da falta de recolhimento de estimativas, a recorrente apontou como paradigmas da divergência interpretativa os acórdãos nos 1202-00.458 e 1102-00.045 (...)*

*Entendo que nenhum dos dois acórdãos acima referidos demonstram a divergência interpretativa suscitada pela recorrente pois, como a própria Fazenda Nacional implicitamente admite, a situação fática tratada no presente processo é distinta daquelas examinadas nos acórdãos nos 1202-00.458 e 1102-00.045. (...)*

*Quanto ao segundo tema, qual seja, a possibilidade de aplicação concomitante de multa isolada com multa de ofício a partir de 2007, reproduzimos a seguir. as ementas aos acórdãos nos 1401-000.761 e 9101-00.947*

*De pronto deve-se dizer que o segundo acórdão (nº 9101-00.947) não serve como paradigma da divergência levantada pela Fazenda Nacional pois o que foi ali decidido é que, em relação ao ano-calendário de 1998, objeto daquele processo, a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício, ou seja, a decisão em comento vai ao encontro do decidido no acórdão recorrido, inexistindo portanto divergência interpretativa entre elas. (...)*

*Quanto ao primeiro acórdão (nº 1401-000.761), embora tenha sido exarado pela "mesma" Turma do recorrido, não há impedimento formal para que sirva como paradigma, haja visto o disposto no art. 67, § 2º, do Regimento Interno, que assim dispõe: (...)*

*Ademais, tal acórdão serve materialmente como paradigma da divergência ora suscitada uma vez que, diversamente do decidido no acórdão recorrido, lá decidiu-se que a partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007 cabe a exigência da multa isolada por falta de pagamento da estimativa mensal, concomitantemente com a exigência da multa de ofício devida ao final do ano-calendário. (...)*

*Com base na opinião acima manifestada, e nos termos do disposto no do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e alterações posteriores: (i) NEGO seguimento ao recurso especial relativamente ao tema da exigibilidade de juros isolados em razão da falta de recolhimento de estimativas, haja vista que a recorrente não logrou êxito em demonstrar a divergência interpretativa por ela suscitada; e (ii) DOU-LHE seguimento quanto ao tema da aplicação concomitante de multa isolada com multa de ofício a partir de 2007.*

A Procuradoria foi intimada quanto a tal decisão (fls. 2.156), sem que tenha apresentado agravo.

A unidade preparadora apresentou embargos inominados (fls. 2161), acolhidos pelo Colegiado com efeitos infringentes (acórdão nº **1401-001.825**, fls. 2.172):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

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

*MULTAS ISOLADAS*

*Uma vez constatado erros no cálculo dos valores exonerados de multa isolada, impõe-se a sua correção.*

A Procuradoria, cientificada quanto ao acórdão de embargos, apenas ratificou o recurso já apresentado (fls. 2.177).

O contribuinte foi intimado em 25/08/2017 (fls. 2.234), interpondo recurso especial em 05/09/2017 (fls. 2.238). No recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito da **cumulação de multa de ofício com multa isolada**, relativa às estimativas de 2007 e 2008, sendo apresentados os acórdãos paradigmas nº **1301-002.415** e **1102-000.936**.

O contribuinte também apresentou contrarrazões ao recurso especial da Procuradoria (fls. 2.285), sustentando que não deveria ser conhecido o recurso especial quanto ao acórdão paradigma 9101-00.947, contrariedade à súmula 105 do CARF, a reforma do acórdão 1401-000.761 pelo acórdão 1401-001.863. Ademais, pede seja reconhecido que reconhecida a “preclusa a discussão relativa à exigibilidade dos juros isolados”. No mérito, pede seja cancelada a multa isolada quanto aos anos de 2007 e 2008.

O recurso especial do contribuinte foi admitido pelo Presidente da 4ª Câmara, conforme decisão às fls. 2.310:

*“Impossibilidade de cumulação da multa de ofício (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96) com a multa isolada (art. 44, II, ‘b’, da Lei nº 9.430/96)”*

*Acórdão paradigma nº 1301-002.415, de 2017: (...)*

*Acórdão paradigma nº 1102-000.936, de 2013: (...)*

*Com relação a essa matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.*

*Enquanto a decisão recorrida entendeu que a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva, após o encerramento do exercício, redunde em montante menor e que esta penalidade [pela violação do dever de antecipar] absorve aquela [sobre o dever de recolher em definitivo] até o montante em que suas bases se identificarem, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1301-002.415, de 2017, e 1102-000.936, de 2013) decidiram, de modo diametralmente oposto, que a multa isolada é cabível nos*

*casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período-base de incidência (primeiro acórdão paradigma) e que 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, quando ambas penalidades tiveram como base o valor das receitas tidas como não tributadas pela Fiscalização (segundo acórdão paradigma).*

*Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada. (...)*

*Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, ADMITO o Recurso Especial interposto.*

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso especial, pleiteando seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

### Conhecimento: Recurso Especial do Contribuinte

Adoto as razões do Presidente de Câmara **para conhecimento do recurso especial do contribuinte**, nos termos autorizados pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999.

Analiso, a seguir, as condições de conhecimento do **recurso especial da Procuradoria**, considerando questionamento do contribuinte em contrarrazões.

### Conhecimento: Recurso Especial da Procuradoria

O recurso da Procuradoria trata de dois temas, juro isolado (sobre estimativas mensais) e multa isolada (sobre estimativas mensais), identificando quanto à última matéria dois acórdãos paradigmas: nos 1401-000.761 e 9101-00.947. **O recurso especial apenas foi admitido quanto à segunda matéria (multa isolada), vislumbrando, o Presidente de Câmara, divergência quanto ao paradigma 1401-000.761.**

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da Procuradoria (fls. 2.285), sustentando que não deveria ser conhecido o recurso especial:

- (i) quanto ao acórdão paradigma 9101-00.947;
- (ii) pela contrariedade à súmula 105 do CARF;
- (iii) pela reforma do acórdão 1401-000.761 pelo acórdão 1401-001.863
- (iv) pede, ainda, seja reconhecida a preclusão quanto à exigência de juros isolados.

Passo à análise destes pedidos preliminares.

#### Conhecimento – Acórdão 9101-00.947 e Juros Isolados

O contribuinte pede não seja conhecido o recurso quanto ao acórdão 9101-00.947 e seja reconhecida a preclusão quanto aos juros isolados. Ocorre que o próprio Presidente de Câmara não conheceu o recurso da Procuradoria com relação ao acórdão paradigma nº 9101-00.947 (multa isolada) e quanto aos juros isolados:

*No que concerne ao primeiro tema, qual seja, a exigibilidade de juros isolados em razão da falta de recolhimento de estimativas, a recorrente apontou como paradigmas da divergência interpretativa os acórdãos nos 1202-00.458 e 1102-00.045 (...)*

*Entendo que nenhum dos dois acórdãos acima referidos demonstram a divergência interpretativa suscitada pela recorrente pois, como a própria Fazenda Nacional implicitamente admite, a situação fática tratada no presente processo é distinta daquelas examinadas nos acórdãos nos 1202-00.458 e 1102-00.045. (...)*

*De pronto deve-se dizer que o segundo acórdão (nº 9101-00.947) não serve como paradigma da divergência levantada pela Fazenda Nacional pois o que foi ali decidido é que, em relação ao ano-calendário de 1998, objeto daquele processo, a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício, ou seja, a decisão em comento vai ao encontro do decidido no acórdão recorrido, inexistindo portanto divergência interpretativa entre elas. (...)*

Diante disso, não é necessário pronunciamento desta Turma da CSRF a respeito do acórdão paradigma 9101-00.947 e juros isolados, prevalecendo a decisão do Presidente de Câmara, acima reproduzida. Ressalto, aliás, que a Procuradoria manifestou ciência com relação à citada decisão.

#### Conhecimento – Súmula CARF 105

Ainda no conhecimento, o contribuinte sustenta não deveria ser conhecido o recurso especial da Procuradoria e por contrariedade à Súmula CARF 105.

Lembro que o RICARF (Portaria MF 343/2015) impede o conhecimento de recurso especial caso o acórdão recorrido adote entendimento consolidado em Súmula do CARF:

*Art. 67. (...)*

*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.*

Não obstante isso, a Súmula CARF trata da multa isolada sobre estimativas mensais da forma seguinte:

***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.*

Assim, a citada Súmula CARF, textualmente, menciona a multa isolada lançada “com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”. Portanto, não se aplica se a multa isolada teve fundamento distinto.

No caso dos autos, o recurso especial da Procuradoria questiona o cancelamento da cobrança de multa isolada quanto ao ano de 2007, justamente porque aplicável o artigo 44, II, com redação conferida pela Lei nº 11.488/2007.

Portanto, a Súmula CARF 105 não impede o conhecimento do recurso especial da Procuradoria. Rejeito, assim, pedido do contribuinte fundado em citada Súmula CARF.

Conhecimento – Alegação de Reforma do Acórdão Paradigma 1401-000.761

Finalmente, o contribuinte pede o não conhecimento do recurso especial da Procuradoria na medida em que o paradigma 1401-000.761, que teria sido reformado pelo acórdão 1401-001.863.

Esclareço que o acórdão **1401-000.761**, identificado como paradigma pela Procuradoria, foi proferido nos autos do Processo Administrativo nº 19311.000021/2010-20 em sessão de 10/04/2012, sendo **publicado em 14/01/2013**. O acórdão paradigma tem a seguinte ementa:

*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 do 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.DIVERSIDADE 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.*

O Colegiado prolator do acórdão paradigma (1401-000.761), assim, decidiu **manter – em parte - a multa isolada no período de 2007, por voto de qualidade.**

O acórdão paradigma (1401-000.761), efetivamente, foi questionado por embargos de declaração, constando do sítio do CARF 3 (três) outros acórdãos da Turma Ordinária no mesmo processo. O acórdão 1401-001.070, publicado em 21/01/2014, 1401-001.258, publicado em 19/02/2015 e, finalmente, acórdão 1401-001.863, publicado em 11/08/2017. Atualmente, este Processo encontra-se em carga da ora Relatora, para julgamento de recurso especial.

O Regimento Interno do CARF (Portaria MF 343/2015) trata da reforma de paradigma da forma seguinte:

*Art. 67. (...) § 15 Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016) (grifamos)*

Esta redação do §15 foi conferida pela Portaria MF 39, de 16/02/2016, portanto, vigente ao tempo da interposição do recurso pela Procuradoria.

Rejeito, assim, o pedido do contribuinte para não conhecimento do recurso especial, diante de acórdão publicado posteriormente à interposição deste recurso. (**1401-001.863**), pois o citado §15, do art. 67, do RICARF, é claro sobre a impossibilidade de conhecimento se houver reforma do acórdão paradigma até a “*data da interposição do recurso*”.

Pertinente lembrar que esta Turma da CSRF decidiu, em sessão de julgamento em 02/10/2018, que é relevante para aplicação do citado artigo 67, §15 a data da publicação da decisão que tenha reformado o acórdão identificado como paradigma, não sendo suficiente, para aplicação da restrição ao conhecimento veiculada pelo §15, a sessão de julgamento que reforme o acórdão paradigma (**9101-003.837**).

Pois bem.

O recurso especial da Procuradoria foi interposto em 15/07/2016 (fls. 2.127), portanto, após publicação do acórdão paradigma (**1401-000.761**) e de dois outros acórdãos no mesmo processo **1401-001.070** e **1401-001.258**, que passo a analisar, para avaliar se reformaram a matéria que seria de interesse da Procuradoria recorrente.

Reproduzo, assim, a ementa do acórdão **1401-001.070**:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2005*

*MULTA ISOLADA. DENUNCIA EXPONTÂNEA*

*É contraditório submeter à multa isolada um contribuinte que, antes do início do procedimento fiscal, recolhe a diferença de tributo devido. Ademais as estimativas do imposto de renda são antecipações do tributo que será devido quando do encerramento do ano calendário, razão pela qual, finalizado o exercício financeiro, a obrigação tributária passa a ser regida pelo ajuste anual dele decorrente. É com base nesta lógica que este Conselho, em sucessivas decisões, cancela a aplicação da multa isolada (i) quando se apura prejuízo no exercício (acórdão 10322182) ou (ii) quando ocorre a formação de saldo negativo (acórdãos 10515806, 10708110).*

O resultado do acórdão **1401-001.070**, devidamente registrado neste acórdão **1401-001.070** é o seguinte: “*CONHECER dos embargos e, por maioria de votos, RERRATIFICARAM o Acórdão embargado, nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos. Ausentes justificadamente os Conselheiros Maurício Pereira*”.

O relatório do acórdão 1401-001070 explicita as razões dos embargos de declaração então analisados:

*Dessas razões de voto vencedor, aplicou-se o entendimento majoritário no âmbito deste Conselho Administrativo, no sentido de não aceitar a cumulação da multa de ofício com a multa isolada, razão pela qual esta – multa isolada -, foi cancelada com relação aos anos-calendário 2005 e 2006, e mantida apenas e tão somente com relação ao ano calendário 2007.*

*Em suas razões de embargos, aduz, a Fazenda Nacional, que não houve a aplicação da multa de ofício no ano calendário 2005, razão pela qual o fundamento de cancelamento do auto de infração não se mantém.*

O voto do então Conselheiro Relator é no seguinte sentido, no acórdão dos primeiros embargos de declaração (acórdão **1401-001.070**)

*Analizando detidamente os autos, de fato os argumentos trazidos nas razões de voto vencedor não se aplicam ao ano calendário 2005, posto não ter havido o lançamento da multa de ofício. (...)*

*Neste sentido, não tendo havido o lançamento do saldo de tributo a pagar – posto que antecipadamente pago -, não houve a aplicação da multa de ofício. E, sem a multa de ofício, a multa isolada não pode ser considerada cumulativa, elidindo os fundamentos adotados pelo voto vencedor. (...)*

*Noutro norte, todavia, não existem fundamentos suficientes para, afastados esses fundamentos, manter-se a aplicação da multa isolada.*

*A uma, por ser contraditório submeter à multa isolada um contribuinte que, antes do início do procedimento fiscal, recolhe a diferença de tributo devido, para excluir a mesma multa quando o contribuinte não promove referido recolhimento;*

*A duas, por serem, as estimativas do imposto de renda, antecipações do tributo que será devido quando do encerramento do ano calendário, razão pela qual, finalizado o exercício financeiro, a obrigação tributária passa a ser regida pelo ajuste anual dele decorrente. É com base nesta lógica que este Conselho, em sucessivas decisões, cancela a aplicação da multa isolada (i) quando se apura prejuízo no exercício (acórdão 10322182) ou (ii) quando ocorre a formação de saldo negativo (acórdãos 10515806, 10708110).*

*Lógica diferente não existe com a confissão da dívida pelo contribuinte com o conseqüente pagamento dos tributos devidos, caracterizadores da chamada denúncia espontânea. Aqui, com mais razão ainda, a multa isolada deve ser afastada, uma vez que o art. 138 do CTN preconiza que a denúncia espontânea, quando válida, afasta a aplicação de qualquer penalidade. (...)*

*Diante do exposto, voto por conhecer dos embargos de declaração, reratificando a decisão embargada, sem efeitos infringentes.*

A análise do acórdão **1401-001.070**, em julgamento dos primeiros embargos de declaração opostos no citado processo, demonstra a manutenção do primeiro acórdão, apenas modificando a fundamentação quanto à exigência da multa isolada em 2005. Quanto à multa isolada julgada quanto ao período de 2007 (acórdão paradigma **1401-000.761**), não houve qualquer modificação pelo acórdão **1401-001.070**.

Finalmente, analiso o segundo acórdão de embargos, proferido antes da interposição de recurso especial (**1401-001.258**). A ementa deste acórdão é a seguinte:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2005 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO*

*Os embargos de declaração se prestam à complementação da decisão embargada, mas não alteram o seu resultado quando mantidos os fundamentos originalmente adotados como razão de decidir.*

Em relatório deste acórdão, observa-se que novamente o tema analisado foi imposição de multa isolada em 2005, *verbis*:

*A decisão embargada adotou, como razão de cancelamento da multa isolada, o fato de ter havido o pagamento antecipado das estimativas com denúncia espontânea, quando na verdade, não teria havido a espontaneidade pedida pela lei. (...)*

*Analisando os fundamentos da decisão embargada, vejo que, de fato, não houve espontaneidade na hipótese.*

*De toda sorte, remanesce inatacado o fundamento descrito na decisão embargada – por si só suficiente à manutenção do julgado – no sentido de que “por serem, as estimativas do imposto de renda, antecipações do tributo que será devido quando do encerramento do ano calendário, razão pela qual, finalizado o exercício financeiro, a obrigação tributária passa a ser regida pelo ajuste anual dele decorrente. É com base nesta lógica que este Conselho, em sucessivas decisões, cancela a aplicação da multa isolada (i) quando se apura prejuízo no exercício (acórdão 10322182) ou (ii) quando ocorre a formação de saldo negativo (acórdãos 10515806, 10708110)”.*

*Assim, suprimindo as referências à denuncia espontânea a pagamento antecipado, conheço e rejeito os embargos.*

A fundamentação desta decisão é no seguinte sentido:

O segundo acórdão, publicado antes da interposição de recurso especial (acórdão **1401-001.258**) também não reforma o entendimento da Turma, manifestado em acórdão identificado como paradigma, a respeito da multa isolada lançada quanto aos fatos ocorridos em 2007.

Diante disso, rejeito o pedido do contribuinte de não conhecimento do recurso especial, consignando que o acórdão paradigma, até a interposição do recurso, não havia sofrido reforma por decisões de embargos de declaração devidamente publicadas.

Concluo, assim, por **conhecer do recurso especial da Procuradoria.**

Mérito dos Recursos: Multa isolada sobre estimativas mensais - 2007 e 2008

A impossibilidade de cobrança cumulada de multa de ofício calculada sobre o saldo do tributo ao pagar no final do ano calendário e da multa sobre estimativas mensais tem por principal fundamento a lógica empregada na sistemática de antecipação por estimativas. Isto porque as estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.

A esse respeito, destaque-se artigo 231, do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999), que estabelece a compensação dos valores antecipados a título de estimativa mensal ao final do ano:

*Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º): (...)*

*IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230. (grifamos)*

De acordo com o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que tenha recolhido estimativas poderá, ao final do ano-calendário, deduzi-las do saldo a pagar do IRPJ. Tal mecanismo demonstra a relação inafastável entre as estimativas mensais e a apuração ao final do período, confirmando que não se tratam de relações jurídicas tributárias autônomas, mas apenas uma técnica de arrecadação.

Considerando a natureza de mera antecipação da estimativa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidou entendimento sobre a impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano calendário, conforme Enunciado n. 82 de sua Súmula:

*Súmula CARF 82:*

*Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.*

O E. Superior Tribunal de Justiça também decidiu que as estimativas mensais são meras antecipações do fato gerador, que ocorre ao final do período de apuração, *verbis*:

*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 CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Resp 694.278, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 03/08/2006)*

Nesse contexto, seria legítima a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais se efetuado o lançamento antes do encerramento do ano-calendário, o que não ocorreu no caso do presente processo administrativo.

São precisas as considerações de Paulo de Barros Carvalho tratando da relação indissociável entre o tributo pago ao final do ano e a estimativa mensal:

*Prescreve o art. 2º da Lei n. 9.430/969 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento dos tributos, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. Feita essa opção, tem-se recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em que os valores devidos a título de imposto e de contribuição são determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos em lei.*

*Essa opção não exclui, contudo, a obrigação de calcular a renda e o lucro líquido no final do ano-calendário, e de efetuar o pagamento dos tributos sobre ele incidentes. O §3º do dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas a respeito do assunto (...). E o §4º segue a mesma linha de raciocínio, ao estipular que o tributo pago no regime de estimativa deve ser deduzido para fins de determinação do saldo de tributo a pagar.*

*Em sentido semelhante, também, é a disposição do art. 6º da Lei n. 9.430/96, a qual permite entrever a indissociabilidade do tributo pago no regime de estimativa e aquele devido ao final do ano-calendário. (...)*

*Os referidos preceitos legais nos levam a concluir que o regime de estimativa não veicula tributos distintos do IRPJ e da CSLL anuais. Trata-se de técnica de tributação que implica antecipação do recolhimento de valores presumidamente devidos em 31 de dezembro de cada ano. Por isso, na apuração dos tributos no último dia do ano-calendário (critério temporal do IRPJ e da CSLL) devem ser consideradas as quantias antecipadas e, ainda, se estas forem superiores ao débito efetivo, cabe sua restituição. (Derivação e Positivação no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290)*

Sobreleva considerar que o E. Superior Tribunal de Justiça entende indevida a multa isolada quando já imposta multa de ofício, exatamente como ocorrido nos presentes autos, aplicando o princípio da consunção. Destaca-se ementa de acórdão nesse sentido:

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

*1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.*

*2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.*

3. *A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".*

4. *A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".*

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

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

*(Superior Tribunal de Justiça, Resp 1.496.354, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 24.03.2015 - grifamos)*

Na mesma linha, é o teor do Enunciado nº 105, da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda:

*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 apurada no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Como o Enunciado de Súmula explicita que está tratando de lançamentos efetuados sob a vigência do artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, entendo que não seja o caso de simples aplicação deste Enunciado ao caso dos autos, lançado com fundamento no mesmo artigo 44, mas com alteração posterior, isto é, pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. De toda sorte, o racional que originou a Súmula CARF referida (consunção) deve implicar na mesma conclusão, isto é, na impossibilidade de exigência cumulada destas penalidades.

É importante anotar que o artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 sofreu pequena alteração pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, para dispor que:

*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.*

A exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488 e alterou o artigo 44 a respeito da multa isolada, atesta que a única alteração veiculada por aquela norma foi quanto ao percentual da multa de ofício, *verbis*:

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

Portanto, após a alteração pela lei nº 11.488/2007, a norma de imposição da multa isolada permanece idêntica - salvo quanto ao percentual aplicado, agora de 50%, quando anteriormente era de 75%. Exatamente por isso deveria ser afastada sua cobrança diante da evidente ilegalidade de cumulação de multa isolada sobre estimativas mensais com a multa de ofício.

Assim, voto por **dar provimento ao recurso especial do contribuinte negando provimento ao recurso da Procuradoria**, para afastar a exigência de multa isolada calculada sobre estimativas mensais.

#### Conclusão

Pelas razões expostas, voto por: **conhecer do recurso especial da Procuradoria, negando-lhe provimento.**

Ademais, **conheço e dou provimento ao recurso especial do contribuinte.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

#### **Voto Vencedor**

Adriana Gomes Rêgo, Redatora designada

Em que pesem os argumentos da eminente relatora, este colegiado divergiu de sua conclusão quanto ao mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Recurso Especial da Contribuinte.

A questão a ser dirimida nos presentes recursos diz respeito à possibilidade de serem aplicadas simultaneamente a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas

mensais e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, a partir do ano-calendário de 2007.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

*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 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.*

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, **desde que**, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. **Essa é a regra do sistema.**

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 1.077 a 1.121), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desses tributos teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007, referindo-se a fatos geradores ocorridos de 31/01/2005 a 30/11/2008.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado *a quo*, por maioria de votos, decidiu "*dar provimento para cancelar as multas isoladas até 2006 (inclusive)*" e "*dar provimento parcial para cancelar as multas isoladas a partir do ano-calendário de 2007 (inclusive), mantendo a parte que exceder a base da multa de ofício por ano-calendário*", por rejeitar a exigência concomitante da multa de ofício isolada e da multa de ofício proporcional.

Com a devida vênia, discorda-se de tal entendimento porque vislumbra-se que as penalidades exigidas são autônomas e incidem sobre infrações distintas.

A sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal.

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

*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:*

*a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*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.*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.*

*I - (revogado);*

*II - (revogado);*

*III - (revogado);*

*IV - (revogado);*

*V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).*

As consequências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

*Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.*

*Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):*

*O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materalidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.*

*Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e*

*transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):*

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

*Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):*

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

*Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.*

*Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.*

*Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):*

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:

[...];

*Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.*

*Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.*

*Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.*

*O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)*

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre a data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente<sup>1</sup>.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

<sup>1</sup> Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

**PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009<sup>2</sup>**

[...]

**ANEXO I****I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:**

[...]

**12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º :**

*Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.*

[...]

**PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012<sup>3</sup>**

[...]

**ANEXO ÚNICO**

[...]

**II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:**

[...]

**17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:**

*Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.*

*Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.*

[...]

**III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:**

[...]

**22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:**

*Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.*

*Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.*

<sup>2</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

<sup>3</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

[...]

**PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013<sup>4</sup>**

[...]

**ANEXO I**

*I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:*

[...]

**9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA**

*Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

*Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.*

[...]

**PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014<sup>5</sup>**

[...]

**ANEXO I**

[...]

*II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:*

[...]

**13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA**

*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.*

*Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.*

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007,

<sup>4</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

<sup>5</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares<sup>6</sup> à parcela do litígio já pacificada.

---

<sup>6</sup> Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões

Assim, o entendimento exarado pela Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

**Acórdão nº 9101-001.261:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 2001*

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

**Acórdão nº 9101-001.203:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Exercício: 2000, 2001*

*Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo,*

---

do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

*visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.*

**Acórdão nº 9101-001.238:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*

*Exercício: 2001*

*[...]*

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

**Acórdão nº 9101-001.307:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Ano-calendário: 1998*

*[...]*

*MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO — 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.*

**Acórdão nº 1402-001.217:**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2003*

*[...]*

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

*[...]*

**Acórdão nº 1102-000.748:**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2000, 2001*

*Ementa:*

*[...]*

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

*[...]*

**Acórdão nº 1803-001.263:**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2002*

*[...]*

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

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Há quem entenda que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela ex-Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das 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.*

**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:*

[...]

*A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, 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:*

[...]

*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.” (Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - 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 Administrativo 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”.*

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo". De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos<sup>7</sup> e exigidas de forma isolada.

<sup>7</sup> Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos. Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

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

*1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).*

*2. Agravo Regimental não provido.*

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo ex-Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

---

IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

*Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção*

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

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

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta<sup>8</sup>:

*O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.*

*A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.*

<sup>8</sup> [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2644](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644)

*Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]*

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

*Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.*

*Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.*

*Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):*

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:

[...];

*Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.*

*Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.*

*Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.*

*O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)*

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal **ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos

optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor<sup>9</sup>. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula **a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas**.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências

---

<sup>9</sup> Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

*A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: 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.*

*Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.*

*A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*

*Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:*

[...]

*Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.*

*Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim*

*como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.*

*A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.*

*Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.*

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação o entendimento da Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Deve, portanto, o recurso fazendário ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para reconhecer a possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos, em relação a 2007 e 2008.

### **Conclusão**

Diante do exposto, vota-se por **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

Processo nº 10980.725889/2010-89  
Acórdão n.º **9101-004.019**

**CSRF-T1**  
Fl. 2.387

---