



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

**Processo n°** 10983.721216/2010-20  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.434 – 1ª Turma  
**Sessão de** 20 de setembro de 2016  
**Matéria** IRPJ - CONCOMITÂNCIA MULTA ISOLADA ESTIMATIVA MENSAL E MULTA DE OFÍCIO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ELETROSUL CENTRAIS ELÉTRICAS SA

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES ANTERIORES A 2007.

Não deve ser conhecido recurso especial em relação a matéria já sumulada no âmbito do CARF. Incidência da Súmula n. 105 do CARF em relação aos períodos anteriores a 2007.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente o Recurso Especial da Fazenda Nacional, somente, em relação aos anos-calendário de 2007 a 2009, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto (relator), que não o conheceu e, no mérito da parte conhecida, por maioria de votos, em

dar-lhe provimento parcial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado).

*(assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício.

*(assinado digitalmente)*

Luís Flávio Neto - Relator.

*(assinado digitalmente)*

André Mendes de Moura - Redator designado.

EDITADO EM: 10/01/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rego, Rafael Vidal De Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Demetrius Nichele Macei (suplente convocado em substituição à conselheira Nathália Correia Pompeu), Luis Flavio Neto, Cristiane Silva Costa. Ausentes, justificadamente, os conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Daniele Souto Rodrigues Amadio e Nathália Correia Pompeu.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), em que é parte **ELETROSUL CENTRAIS ELÉTRICAS S/A** (doravante “**ELETROSUL**”, “**contribuinte**” ou “**recorrido**”), em face do acórdão n. **1101-000.893** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

No processo administrativo em questão, foi lavrado auto de infração para a exigência de créditos tributários de IRPJ e CSLL, compreendendo os anos-calendários de **2005 a 2009**, por considerar-se inaplicável a regra do art. 409 do RIR aos contratos firmados pela contribuinte com o Poder Público para fornecimento de energia elétrica. Além do principal, o auto de infração impôs multa de ofício no percentual de 75% (art. 44, inc. I, da Lei n. 9.430/96) e multa isolada, no percentual de 50% (art. 44, inc. II, alínea “b”, da Lei n. 9.430/96 – nova

redação do art. 44, §1º, inc. Iv, da Lei n. 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Lei n. 11.488/07, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional), em razão da falta de recolhimento de estimativas ao longo dos exercícios em questão.

A impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte foi julgada improcedente (acórdão nº 07-25.226), com decisão assim ementada (**fls. 1.150 e seg. do e-processo**):

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

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

REGIMES DE RECONHECIMENTO DE RECEITA. OPÇÃO. COMPETÊNCIA E CAIXA. OBRIGATORIEDADE.

A opção pelo regime de reconhecimento de receita que mais convenha à pessoa jurídica, para fins tributários, depende da existência de prévia permissão legal.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL**

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

REGIMES DE RECONHECIMENTO DE RECEITA. OPÇÃO. COMPETÊNCIA E CAIXA. OBRIGATORIEDADE.

A opção pelo regime de reconhecimento de receita que mais convenha à pessoa jurídica, para fins tributários, depende da existência de prévia permissão legal.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E DE ILEGALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, e são incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade. (Enunciado nº 2 da Súmula do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”).

LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se ao lançamento decorrente a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Nesse seguir, foi interposto recurso voluntário pelo contribuinte (**fls. 1.203 e seg. do e-processo**). Ao julgar o caso, a Turma *a quo* prolatou acórdão assim ementado (**fls. 1.390 e seg. do e-processo**):

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

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

DIFERIMENTO DE TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE O LUCRO. RESULTADOS DECORRENTES DE CONTRATAÇÕES

COM ÓRGÃOS GOVERNAMENTAIS. EXTENSÃO ÀS RECEITAS DECORRENTES DE REPACTUAÇÃO DA DÍVIDA ORIGINAL. IMPOSSIBILIDADE. A lei tributária não prevê o diferimento da tributação de outros resultados que não os decorrentes das operações de empreitada ou fornecimento de bens vinculados a contratos firmados com entidades governamentais. A tributação das receitas de juros e atualização monetária, incorridas em razão do atraso da União no pagamento da dívida resultante da cessão dos créditos originais, observa o regime de competência.

FATO GERADOR SUJEITO A CONDIÇÃO SUSPENSIVA.

INOCORRÊNCIA. A necessidade de previsão orçamentária e de empenho para o recebimento da dívida pactuada são condições externas ao contrato, e não impedem sua eficácia. A pessoa jurídica prejudicada pode, após o vencimento, propor ação judicial para exigir o pagamento da dívida e a emissão de precatório em seu favor.

JUROS E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. CARACTERIZAÇÃO DE RENDA. As pessoas jurídicas submetidas à sistemática do lucro real devem reconhecer os juros e as variações monetárias ativas como receitas financeiras segundo o regime de competência. Inexiste decisão judicial com efeito vinculante que afaste a determinação legal de tributação do lucro decorrente destes valores.

IRPJ. CSLL. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, findo o período de apuração, de um lado, e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado complexivamente, de outro lado. A infração relativa ao não recolhimento das estimativas mensais caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir a exação, 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, ao passo que o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa da Fazenda, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. Definido em lei, o percentual aplicável em lançamento de ofício não se sujeita a discussão no contencioso administrativo fiscal (Súmula CARF nº 2). MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR.

INOCORRÊNCIA. Embora ausente prova da modificação de critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, ainda assim ela seria possível relativamente a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução, e não se prestaria a afastar a penalidade aplicada.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO, NO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. APRECIÇÃO DA MATÉRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ADMISSIBILIDADE. A jurisprudência administrativa já está pacificada no sentido de que devem ser apreciados os questionamentos dirigidos contra a aplicação

de juros sobre a multa de ofício. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Colhem-se as seguintes informações do relatório do acórdão *a quo* (fls. 1.392 e seg. do e-processo):

“A ação fiscal levada a efeito sobre a Eletrosul revelou infração à legislação tributária que diz respeito a indevidas exclusões das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores referentes à contabilização pelo regime de competência dos juros e correções monetárias (baseadas no IGPM mensal) decorrentes de contratos particulares de cessão de crédito firmados decorrentes da Lei nº 8.727/93, de um lado, pela União na qualidade de cessionária e, de outro lado, pela Eletrosul na qualidade de cedente. Dizendo de forma absolutamente sucinta, ao longo desta fiscalização foi constatado que a empresa, mediante indevidos ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, fazia apropriar as receitas provenientes desses contratos pelo regime de caixa, em discordância com o disposto na legislação desses tributos que prevê a apropriação de receitas como tais pelo regime de competência.

Revelou também a prática de postergação de tributos consistente na adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos períodos de apuração sob fiscalização, de valores excluídos das bases de cálculo desses tributos em períodos anteriores. Essas adições, contudo, eram efetuadas sem o correspondente pagamento de juros e multa de mora.

É necessário que se diga, desde logo, quanto as infrações cometidas, que elas advêm de uma opinião equivocada por parte do contribuinte concernente aos arts.407 e 409 do Decreto nº 3.000/99. [...]

A autoridade fiscal descreve a origem dos Contratos Particulares de Cessão de Crédito entre a União, através do Banco do Brasil S/A, na qualidade de seu Agente Financeiro, e as Centrais Elétricas do Sul do Brasil S/A – Eletrosul, para efeito de Refinanciamento da Dívida da Enersul ou CEEE, em razão dos quais a União deveria pagar à Eletrosul o valor resultante do débito consolidado em 240 prestações mensais consecutivas atualizadas pela variação do IGPM, mais uma taxa de juros nominal de 12% a.a., favorecendo a autuada com receitas financeiras decorrentes de correção monetária e de juros, as quais foram contabilizadas pelo regime de competência, mas excluídas do lucro real e da base de cálculo da CSLL, para posterior adição apenas no momento em recebidos os pagamentos da União.

Durante o procedimento fiscal, a contribuinte argumentou que sua conduta estava orientada pelos arts. 407 e 409 do RIR/99, na medida em que os créditos originais diziam respeito a fornecimento do serviço de transmissão a empresas pertencentes à administração pública indireta dos Estados<sup>4</sup> [4 Os créditos dizem respeito a venda do serviço de transmissão de energia a empresas distribuidoras de energia

controladas por governos estaduais], de sorte que, também os rendimentos decorrentes da cessão desses créditos para a União estariam acobertados pela possibilidade de diferimento estabelecida nos dispositivos acima mencionados. Outro argumento acessório elencado pelo sujeito passivo é o de que correção monetária (no caso IGPM) não seria receita nova mas, simplesmente, correção de receita já tributada.

A Fiscalização opôs-se a esta argumentação aduzindo que:

- ... não há qualquer vinculação entre as naturezas jurídicas dos rendimentos da empresa relativos à remuneração financeira pela União quanto à compra dos créditos cedidos e as receitas originais decorrentes de fornecimento de energia elétrica, até porque não existem mais para Eletrosul créditos relativos a fornecimento àquelas empresas, mas apenas seu direito junto à União correspondente à característica onerosa da cessão daqueles créditos;

- ... o direito de diferimento contido nos arts. 407 e 409 do RIR/00 restringir-se-ia ao lucro não realizado à época da consolidação do crédito, e não à receita. Neste sentido, somente a parcela da remuneração (juros e IGPM) correspondente a esses lucros não realizados poderia ser diferida, e apenas se o lucro diferido àquela época estivesse discriminado no LALUR e sua escrituração estivesse mantida juntamente com a documentação comprobatória correspondente;

A autoridade lançadora também abordou alguns detalhes sobre a execução dos contratos de cessão de crédito, de modo a demonstrar que os pagamentos feitos pela União decorriam da transferência de recursos de um fundo para o qual convergiam os valores pagos pelos devedores originais, ensejando pagamentos freqüentemente inferiores a 1/240 do valor da dívida, mas sendo esta atualizada e acrescida de juros. Tais receitas eram contabilizadas pela pessoa jurídica, e o grau de certeza de recebimento é evidenciado pelo seu cômputo na base que se presta à distribuição de participações a administradores e funcionários, assim como, juros sobre capital próprio e/ou dividendos.

Transcrevendo excertos do Parecer Jurídico elaborado por assessoria jurídica da Eletrosul, e de parecer de consultoria jurídica externa, a autoridade fiscal formula extenso arrazoado para demonstrar a improcedência das razões apresentadas pelo sujeito passivo, e também menciona o reconhecimento pelo sujeito passivo do cometimento das infrações, ante o provisionamento de juros à taxa SELIC em razão dos valores diferidos, com vistas a dar conta de uma possível autuação.

Abordando as adições promovidas pela contribuinte de 2005 a 2009, observou que o fundamento tributário para sua realização é o conjunto de exclusões efetuadas em períodos de apuração anteriores, controlados na parte B do LALUR. Reportando-se às informações escrituradas no LALUR, aduz que as adições procedidas tinham o efeito de reduzir o saldo dos diferimentos totais realizados pelo sujeito passivo desde 1999, inexistindo qualquer menção nesse controle do sujeito passivo de que os valores adicionados estariam vinculados à tributação de receitas do próprio período da adição. Em seu entendimento, se não existissem saldos devedores, as adições seriam improcedentes, bem como assim

seriam se legalmente não houvesse previsão da apropriação tributária a destempo das receitas reconhecidas pelas adições.

As exclusões glosadas resultaram na exigência de IRPJ e CSLL devidos nos ajustes anuais de 2005 a 2009, bem como na aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, nos períodos em que a apuração foi influenciada por aquelas exclusões.”

Após ter ciência da decisão, a PFN interpôs recurso especial, arguindo a divergência em relação a duas outras decisões proferidas por diferentes Turmas do CARF quanto à aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, por considerar legítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício (**fls. 1.421 e seg. do e-processo**).

Aduz a recorrente, em breve síntese, que:

- a Turma *a quo* “entendeu que, incidindo a multa de ofício de 75% prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9430/96, incabível é a aplicação da denominada multa de ofício isolada”, a 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara do CARF (acórdão nº 1202000.964) e 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara do CARF (acórdão nº 1302001.080), teriam julgado “ser legítima a aplicação cumulativa de duas multas de ofício, que, no caso em tela, eram as multas previstas no art. 44, inc. I e no art. 44, II, “b”, ambas da Lei nº 9.430/96, uma vez que decorrem de infrações diversas, razão por que não há que se falar em *bis in idem*”.

- “a multa de ofício somente será devida caso exista imposto a pagar por ocasião do Ajuste Anual. Por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste imposto a recolher, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento da sistemática de pagamento por estimativa do IRPJ e CSLL, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto. É o que se extrai do art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, segundo o qual a multa isolada será devida ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”;

- “com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos, pelo regime de pagamento de estimativas, e não, propriamente, por não pagar o IRPJ e a CSLL, até por que, como se percebe da Lei nº 9.430/96, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos.”

- “multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas. Essas antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada neste Conselho Administrativo, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano. Como se sabe, nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente devido, já que, no

cálculo do tributo, feito por ocasião do Ajuste Anual, o contribuinte poderá deduzir determinadas despesas incorridas no decorrer do ano.”

- “Não há, no presente caso, norma específica que permita ao aplicador da lei relevar a cobrança da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, atendendo ‘a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso’.”

- após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para discussão do assunto, uma vez que a nova redação, ao reduzir a multa isolada para 50%. teria deixado claro que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago. Afirma que as bases de cálculo das citadas multas também teriam sido diferenciadas, afastando-se, dessa forma, a alegação de *bis in idem*. Neste sentido, cita a decisão consignada no acórdão nº 9101-00.947.

Realizado o exame de admissibilidade, compreendeu-se demonstrada a divergência jurisprudencial em face do acórdão n. 1202000.964, dando-se seguimento ao recurso especial (fls. 1.447 e segs. do e-processo). Note-se que, embora o despacho de admissibilidade tenha relatado a apresentação dos dois acórdãos paradigmas pelo recorrente, apenas analisou o primeiro deles, não procedendo a análise do segundo (acórdão n. 1302001.080).

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial, arguindo, em síntese, que **(fls. 1.512 e seg. do e-processo)**:

- o despacho de admissibilidade teria dado seguimento ao recurso em relação ao primeiro paradigma, “isso porque, o segundo acórdão trazido pela União como paradigma (1302-001.080) não é hábil a demonstrar a divergência por versar, claramente, sobre tema diverso (aplicação de multa isolada por ausência de recolhimento de estimativa c/c com ausência de balanço de suspensão) e com fundamentação legal distinta (arts. 2º, 44, §1º, inciso IV, da Lei nº. 9.430/96 [redação original] c/c art. 35 da Lei nº. 8.981/95)”;

- mesmo o primeiro aresto trazido pela PFN (1202-000.964) não poderia servir como paradigma, por trazer tese que já restaria superada pela CSRF (art. 67, §10º do RICARF). Cita como exemplo os acórdãos de nº 9101-01.402 e nº 9101-00.450. Afirma que o entendimento da impossibilidade da exigência da multa isolada em concomitância com a multa de ofício teria sido ratificada em várias oportunidades pela CARF, de modo que não haveria que se falar em divergência. Cita os acórdãos de nº 1402-001.865 e nº 1402-001.489;

- as estimativas de IRPJ e CSLL não seriam tributos distintos do IRPJ e da CSLL apurados ao término do ano-calendário (31.12), mas mera antecipação dos valores que devidos no fim do ano.

- não haveria lógica na exigência cumulativa da multa de ofício e da multa isolada, pois estar-se-ia aplicando duas penalidades distintas sobre

os mesmos fatos geradores, mesmos tributos (IRPJ e CSLL), mesmos períodos (2005 a 2009) e mesmo sujeito passivo. A imputação de ambas as multas em razão do não recolhimento desses tributos, configuraria *bis in idem*;

- a suposta infração cometida pelo contribuinte teria sido apenas o não recolhimento, sem qualquer das qualificantes ou agravantes previstas na legislação tributária (dolo, fraude, simulação, não atendimento de intimação, etc). No entanto, a aplicação cumulada das penalidades equipararia o contribuinte àqueles que cometem fraude, simulação ou que deixou de atender à fiscalização;

- a multa isolada, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, seria cabível sempre que o fisco verificasse a falta de recolhimento do imposto e da contribuição ou recolhimento insuficiente das estimativas mensais durante o curso do ano-calendário, mas antes do término do ano-base;

- ao contrário do que afirmaria a PFN, a alteração promovida pela Lei n. 11.488/07 ao artigo 44 da Lei n. 9.430/96 em nada teria alterado o entendimento jurisprudencial existente sobre a matéria. A intenção do legislador ao reformar o aludido dispositivo seria apenas reduzir o percentual da multa isolada.

O contribuinte também opôs embargos de declaração em face do acórdão *a quo* (fls. 1.473 e seg. do e-processo), os quais foram rejeitados (fls. 1.557 do e-processo).

O contribuinte interpôs, então, recurso especial, arguindo divergência de interpretação em relação às seguintes matérias: (i) diferimento da tributação do lucro decorrente de contratos com o Poder Público; (ii) ausência de disponibilidade jurídica e/ou econômica da renda (fls. 1.585 e seg. do e-processo).

Contudo, o despacho de admissibilidade dediciu **não conhecer** o recurso especial do contribuinte (fls. 1.943 e segs. do e-processo), o que foi confirmado, de forma irrecurável na esfera administrativa, em sede de reexame de admissibilidade (fls. 1.947 e seg. do e-processo).

Em face do não conhecimento do seu recurso especial, o contribuinte impetrou o mandado de segurança n. 1006221-74.2015.4.01.3400, em trâmite perante a 1ª Vara Federal da SJDF (fls. 1.974 e seg. do e-processo), no qual foi requerida medida liminar para que se determinasse o conhecimento do aludido recurso especial. A medida liminar em questão, contudo, foi indeferida, bem como não há notícia nos autos de que decisão judicial diversa tenha sido posteriormente proferida (fls. 1.978 e seg. do e-processo).

Conclui-se, com isso, o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

### Conhecimento.

O recurso é tempestivo, mas faz-se necessário verificar o cumprimento dos demais requisitos de admissibilidade requeridos pela legislação.

Como se viu, o presente recurso especial tem como objeto a exigência cumulativa de multa de ofício e de multa isolada pelo não pagamento de estimativas, no período de **2005 a 2009**, compreendendo, portanto, **períodos anteriores e posteriores à vigência da Lei n. 11.488/2007**.

Nos períodos anteriores à vigência da Lei n. 11.488/2007, não há dúvida que a questão já foi pacificada no âmbito deste Tribunal, não cabendo o conhecimento de recurso especial da PFN para a sua discussão (RICARF, art. 67, § 3º), por força da Súmula n. 105 do CARF, aprovada em 08.12.2014:

“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.”

Contudo, no presente caso, faz-se necessário decidir, ainda, se este Colegiado possui competência para conhecer o mérito do recurso interposto pela PFN quanto aos períodos posteriores à edição da Lei n. 11.488/2007. Para tanto, é preciso analisar os efeitos trazidos pela Lei nº 11.488/2007 sobre o 44 da Lei nº 9.430/96, de forma a verificar se a Súmula n. 105 é igualmente aplicável aos períodos posteriores a 2007.

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

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

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

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

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

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

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

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.**

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

Por esse arcabouço jurídico, atribui-se à súmula do CARF a feição de precedente com “força necessária para servir como *ratio decidendi* para o juiz subsequente”<sup>2</sup>. Por essa sistemática, os fundamentos adotados nos acórdãos paradigmáticos que provocaram a edição da súmula passam a ser aplicáveis, de forma obrigatória, a todos os demais casos que vierem a ser submetidos ao CARF.

Para a solução do presente caso, é preciso compreender essa relação de complementariedade: a *ratio decidendi* dos acórdãos paradigmas não se desprendem da respectiva súmula, nem esta deve ser aplicada a hipóteses que não estariam abrangidas pelos aludidos paradigmas. Em outras palavras, como a súmula é *norma geral e concreta*<sup>3</sup> que veicula a *ratio decidendi* outrora presente em reiterados *acórdãos individuais e concretos*, a sua aplicação é restrita às situações que sejam equivalentes àquelas tratadas nos referidos acórdãos paradigmáticos. A aplicação de uma súmula a um caso concreto pressupõe que as *premissas fáticas* e as *normas questionadas* neste sejam equivalentes às *premissas fáticas* e às *normas questionadas* nos paradigmas que ensejaram a súmula.

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

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

<sup>1</sup> TALAMINI, Eduardo. Julgamento de recursos no STJ ‘por amostragem’. Informativo Justen, Pereira Oliveira e Talamini, 2008. Disponível em [www.justen.com.br/informativo](http://www.justen.com.br/informativo).

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

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

(...)

MULTA ISOLADA - APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. **O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.**  
(CSRF, 9101-001.307, de 24/04/2012)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. **A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.**  
(CARF, 3ª Turma Especial, 1ª Seção, 1803-001.263, de 10/04/2012)

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.**  
(CSRF, 9101-001.261, de 22/11/2011)

Neste último acórdão, houve a transcrição integral dos fundamentos adotados em outro julgamento da CSRF, que restou assim ementado:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Exercício. 1999, 2000, 2001, 2002, 2003  
Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. **Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.** Recurso especial negado.  
(CSRF/01-05.838, de 15.04.2008)

A segunda *ratio decidendi*, que se abstrai dos paradigmas que inspiraram a Súmula n. 105 do CARF, consiste no **não cabimento de lançamento de multa isolada cuja base de cálculo seja coincidente ou esteja está inserida na base de cálculo das multas de ofício**. É o que se observa de suas respectivas ementas, a seguir transcritas:

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

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF  
Exercício: 2001  
IR-FONTE. AFASTAMENTO. O próprio lançamento tributário em razão da desconsideração do planejamento fiscal já atribuiu as respectivas saídas de valores a causa e seus beneficiários.  
MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, **visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da**

**receita omitida apurado em procedimento fiscal.** Recurso especial do Procurador negado.  
(CSRF, 9101-001.238, de 21/11/2011)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

(...)

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

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

(...)

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

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

MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS 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).**

(...)

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

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

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

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

Os referidos fundamentos permanecem aplicáveis mesmo após a edição da Lei n. 11.488/2007, o que nos obriga à aplicação da Súmula 105.

Em primeiro lugar, não há dúvidas que a referida súmula consagrou o princípio da **consunção**, que servira de fundamento aos acórdãos que a inspiraram. É o que se observa dos fundamentos do acórdão 01-05.838, proferido pela CSRF em 15.04.2008, da relatoria do então Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, *in verbis*:

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

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

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

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: ‘pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave...’. E prossegue ‘no crime progressivo portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave’.

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

No caso, mesmo após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007 ao art. 44 da Lei n. 9.430/96, a **teoria da consunção permanece plenamente aplicável**. Esse é, inclusive, o entendimento que vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça (doravante “STJ”), como se observa do seguinte julgado:

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

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

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

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos

casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

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

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

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

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

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

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Em decisão posterior, no REsp 1.499.389/PB, o STJ novamente vivificou o princípio da consunção para afastar a cumulação da multa de ofício com a multa isolada, em período posterior à Lei n. 11.488/2007. A referida decisão restou assim ementada:

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

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

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

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

É fundamental notar que a *ratio decidendi* presente nos referidos julgados do STJ, que se detiveram às alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007, não é distinta daquela adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do art. 44 da Lei n. 9.430/96 e que motivaram a edição da Súmula n. 105.

Além disso, também a segunda a *ratio decidendi* da Súmula n. 105 permanece aplicável mesmo após a edição da Lei n. 11.488/2007, atinente à **impossibilidade da base de cálculo da multa isolada estar inserida na base de cálculo das multas de ofício.**

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

“No caso destes autos, constata-se que **o valor da base de cálculo da multa isolada está inserido na base de cálculo da multa de ofício.**

Levando-se em conta que é o bem público que deve ser protegido, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento fiscal, sobre base de cálculo de idêntico valor, implicaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicaria duas punições, que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.”  
(grifos acrescidos)

Como se pode observar, a *ratio decidendi* adotada nesse julgado, proferido com vistas à redação original da Lei n. 9.430/96, é perfeitamente aplicável às normas sancionatórias veiculadas pela Lei n. 11.488/2007: enquanto a redação original previa que as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício seriam idênticas, com a redação vigente a partir de 2007, não há mais necessária coincidência, embora seja certo que **o valor da base de cálculo da multa isolada permanece inserido na base de cálculo da multa de ofício.**

Voto, assim, pelo NÃO CONHECIMENTO do recurso especial da PFN, tanto em relação aos períodos anteriores quanto posteriores a 2007.

### Mérito

Por restar parcialmente vencido quanto ao não conhecimento do recurso especial interposto pela PFN, passo à análise de seu mérito pertinente aos períodos de **2007 a 2009.**

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

Compreendo que, mesmo após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007 no art. 44 da Lei n. 9.430/96, a questão deve ser analisada com vistas à teoria da **consumção**, conforme exposto neste voto, no exame de admissibilidade do recurso especial sob julgamento. Dessa forma, no mérito, a conclusão não pode ser outra: não deve haver incidência cumulativa da multa isolada e da multa de ofício. Esse é, ainda, o mesmo entendimento que vem sendo adotado pelo STJ na aplicação da legislação tributária, a exemplo do REsp 1.499.389/PB e do REsp nº 1.496.354/PR.

Nesse cenário, adoto como fundamento a mesma *ratio decidendi* presente nos acórdãos que inspiraram a Súmula n. 105 do CARF.

É, ainda, importante observar o quanto disposto pela Súmula CARF n. 82: “Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSL para exigir estimativas não recolhidas.” Ocorre que a multa (acessório) segue por esse mesmo caminho do tributo (principal).

Após o fim do exercício fiscal sem o recolhimento da referida estimativa mensal, nem esta e nem a corresponde penalidade seriam cabíveis, devendo a fiscalização exigir o recolhimento do efetivo tributo (IRPJ e CSL) por ventura devido e não recolhido a seu tempo, com a multa cabível em razão desse atraso (qualificada, se for o caso). Após esse marco

temporal, o bem jurídico em questão (estimativas mensais) deixa de ser exigível, bem como a correspondente penalidade que busca garantir a seu cumprimento espontâneo pelo contribuinte também não é mais exigida pelo legislador.

Assim como os respectivos tributos, as regras que impõem sanções pelo não recolhimento destes apresentam em suas hipóteses de incidência critérios materiais, espaciais e temporais. No caso da multa isolada ora em exame, o seu critério temporal está adstrito ao exercício fiscal em que uma determinada estimativa deveria ser apurada e recolhida pelo contribuinte e não o tenha sido. Apenas na hipótese da fiscalização exigir estimativas não apuradas e recolhidas no curso do exercício fiscal (até o dia 31.12) é que seria cabível a imposição da correspondente multa isolada.

Voto, portanto, pelo NÃO CONHECIMENTO do recurso especial interposto pela PFN. Por restar vencido quanto ao não conhecimento do período de 2007 a 2009, adentrando ao mérito do recurso em relação a essa parcela, voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

*(assinado digitalmente)*

Conselheiro Luís Flávio Neto – Relator.

### **Voto Vencedor**

Conselheiro André Mendes de Moura, redator designado.

Não obstante as substanciosas razões apresentadas pelo relator, peço vênia para discordar quanto à admissibilidade e o mérito do voto.

Conforme auto de infração (e-fl. 906), os lançamentos de multa isolada foram efetuados para os anos-calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008.

Em relação à admissibilidade, discorre o relator com precisão que, para os anos-calendário de 2005 e 2006, a Súmula CARF nº 105 é conclusiva no sentido de que não podem existir ao mesmo tempo a multa isolada incidente sobre falta ou insuficiência de estimativa mensal e a multa de ofício, devendo subsistir a última, razão pela qual o recurso não pode ser conhecido nessa parte (art. 67, § 12, Anexo II do RICARF).

Contudo, em relação aos anos-calendário de 2007 e 2008, já com a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007, não há como deixar de se verificar a divergência na interpretação da legislação tributária.

Primeiro, porque a Súmula CARF nº 105 trata de **precedentes anteriores** à nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Ou seja, aplica-se aos fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006. Eventos a partir de 2007, já sob a vigência da redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não sofrem os efeitos da súmula.

Recentemente, no Acórdão nº 9101-002.438, tratou-se da questão. Quanto ao mérito, a decisão foi por voto de qualidade. Contudo, quanto à admissibilidade, foi unânime a decisão de se conhecer do recurso, tratando de matéria dos anos-calendário de 2008 e 2009:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL*

*Ano-calendário: 2008, 2009*

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

*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 o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento. (grifei).***

Transcrevo excerto do voto que tratou da admissibilidade:

*No que diz respeito ao conhecimento, em Contrarrazões, a interessada acrescenta que o Recurso Especial aviado pela PFN, contra o acórdão do colegiado a quo, não poderia ser admitido porque afrontaria o enunciado da 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.*

*Com a devida vênia, vejo que o entendimento do colegiado a quo e da interessada é equivocado, porque a multa isolada foi aplicada com base em fundamento legal distinto daquele mencionado na Súmula CARF nº 105, eis que o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Lei nº 11.488, de 2007. Por ocasião da análise do mérito, enfrente com mais detalhes essa*

*diferença. Por ora, o fato de o enquadramento legal da autuação ser diferente daquele a que se refere a súmula, por si só, já é condição suficiente para rejeitar a preliminar de não conhecimento.*

Verifica-se, assim, que não há que se falar em aplicação da Súmula nº 105 para fatos geradores posteriores a 2006.

Superada a aplicação da súmula, passa-se a apreciar o paradigma.

Para o de nº 1202-000.964, segue a ementa na parte que interessa:

*MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.*

*A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas.*

Vale transcrever excertos do voto:

*A tese alegada pela recorrente, de que não incide multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a apuração de multa de ofício sobre o tributo apurado ao final do ano calendário, embora adotada por boa parte dos membros deste Conselho, data venia, não merece ser reconhecida.*

(...)

*Assim, a falta de recolhimento gera uma infração específica. Pretender equiparar as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício não parece conforme ao sentido da lei.*

*Ora, são distintos tributo e multa pela sua própria natureza jurídica. Enquanto um decorre de ato lícito – fato gerador –, o outro decorre da realização de um ato ilícito, comissivo ou omissivo, como é o caso em análise.*

*Da mesma forma, distingue-se a multa isolada, esta devida nos casos em que for detectada a falta de recolhimento do tributo estimado a cada mês, da multa de ofício incidente sobre o montante do tributo calculado após o encerramento do período de apuração.*

(...)

*Nesse sentido, a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, de 75% para 50%, veio apenas reforçar essa distinção.*

Resta patente a diferença de entendimento com a decisão recorrida, cuja ementa é a seguinte:

*IRPJ. CSLL. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.*

*Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, findo o período de apuração, de um lado, e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado complexivamente, de outro lado. A infração relativa ao não recolhimento das estimativas mensais caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir a exação, 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, ao passo que o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa da Fazenda, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*

A divergência de entendimento foi detalhadamente demonstrada no despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1447/1452), do qual transcrevo excerto:

*O acórdão recorrido decidiu pelo provimento parcial do recurso voluntário com base nos seguintes fundamentos:*

*i) não cabe a exigência da multa isolada concomitantemente à multa de ofício;*

*ii) os recolhimentos mensais estimados configuram mero adiantamento de numerário aos cofres públicos, com vistas à manutenção da homogeneidade da arrecadação, dentro do mesmo ano-calendário;*

*iii) os fatos geradores do IRPJ e da CSLL, anualmente apurados, são, nesse cenário, reputados complexivos, eis se aperfeiçoarem fictamente em um único átimo, identificado ao último dia do exercício fiscal;*

*iv) no momento em que se esgota o período de apuração anual, tem-se o efetivo deslinde das bases de cálculo pertinentes, com o desvelo do montante de exação a ser recolhido, ocasião em que os recolhimentos antecipados deixam de ter qualquer função, ressalvado o cotejo de eventuais valores a serem pagos (saldo positivo) ou a serem restituídos ou compensados (saldo negativo).*

*v) findo o exercício, há apenas de se aventar a cobrança do tributo complexivamente computado, deixando de ser importante eventual inadimplemento dos pagamentos mensais estimados.*

*Por sua vez, o Acórdão nº 1202-000.964, trazido pela Recorrente como paradigma, conclui, relativamente à matéria objeto do recurso, de forma diversa da esposada na decisão recorrida.*

*Com efeito, no acórdão acima citado a Turma Julgadora serviu-se dos seguintes fundamentos para manter a multa isolada:*

a) nos casos de ausência de recolhimento das estimativas mensais, a Lei nº 9.430/96, art. 44, prevê a incidência de multa isolada sobre o valor apurado no mês, no percentual de 50%, previsto na nova redação dada pela Medida Provisória 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007;

b) por outro lado, a multa de ofício de 75% é prevista no inciso I do mesmo artigo, consoante redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, como se verificou no caso concreto;

c) a legislação é expressa: sendo a opção pela sistemática das estimativas mensais concedida ao contribuinte como uma faculdade pela Lei nº 9.430/96, em seu art. 2º, uma vez optante, o contribuinte estará sujeito às regras daquela sistemática;

d) a sistemática de recolhimento por estimativas, de caráter facultativo, não tem o condão de equiparar os recolhimentos com uma antecipação do tributo, já que o fato gerador do imposto e da contribuição social apurado anualmente, de natureza complexiva, apenas irá se configurar em 31 de dezembro do ano-calendário em referência;

e) o legislador instituiu a opção como alternativa à regra de apuração trimestral, mas estipulou que esta traz consequências, na medida em que a falta de recolhimento representa um ato ilícito, caracterizado pelo descumprimento de um dever;

f) a falta de recolhimento gera uma infração específica;

g) pretender equiparar as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício não parece guardar consonância com o sentido da lei;

h) tributo e multa são distintos pela sua própria natureza jurídica (o primeiro decorre de ato lícito – fato gerador –, enquanto o segundo decorre da realização de um ato ilícito, comissivo ou omissivo);

i) de igual forma, distingue-se a multa isolada, esta devida nos casos em que for detectada a falta de recolhimento do tributo estimado a cada mês, da multa de ofício incidente sobre o montante do tributo calculado após o encerramento do período de apuração;

j) não há que se confundir a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo de eventual multa de ofício, já que, em caso de opção pela sistemática das estimativas, o tributo não é apurado trimestralmente, mas anualmente, e a base de cálculo da multa isolada é a estimativa mensal calculada a partir da receita bruta, enquanto que a multa de ofício incide sobre o imposto ou contribuição efetivamente devidos ao final do período de apuração;

k) a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada

*por falta de recolhimento das estimativas, de 75% para 50%, veio apenas reforçar essa distinção;*

*l) a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, o que não implica dizer que a multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 não é devida após o encerramento do período;*

*m) a determinação legal é clara nesse sentido, ao reafirmar que a multa é devida “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”.*

*n) a regra é clara: o descumprimento do dever de antecipação deve ser sancionado na forma da lei, independentemente do valor do imposto ou contribuição calculada ao final do exercício, ou mesmo da existência de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, ficando ressalvada, apenas, a hipótese de apresentação de balancetes de suspensão ou redução que demonstrem que o valor pago já seria maior do que o devido;*

*o) para acolher a tese da recorrente, seria necessário afastar regra legal expressa, o que não se inclui na função de julgamento na esfera administrativa, pela impossibilidade de manifestação sobre eventual inconstitucionalidade da legislação tributária, consoante a regra prevista no art. 26A do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 27.05.2009, e reproduzida no art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22.06.2009.*

*Penso restar suficientemente demonstrado que o acórdão recorrido e o paradigma trazido por meio da peça de defesa apreciaram idêntica matéria (concomitância da multa de ofício com a multa isolada, no caso em que esta tenha sido lançada com base no art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488, de 2007) e, em conclusão, decidiram de modo absolutamente diverso, de modo que a divergência jurisprudencial restou devidamente comprovada. (grifos originais).*

Entendo não haver reparos na conclusão do despacho.

Portanto, diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente o recurso da PGFN, para os anos-calendário de 2007 e 2008.

Passo ao exame do mérito.

O lucro real é um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

#### *Capítulo I*

*IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA**Seção I**Apuração da Base de Cálculo**Período de Apuração Trimestral*

*Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)*

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de estimativas mensais. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

*Lei nº 9.430, de 1996*

*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.*

.....  
*Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995*

*Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.*

**§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:**

**a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;**

**b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.**

**§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.**

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)):

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*(...)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (grifei)*

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A sanção tem base legal.

A sanção expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL**.

E a nova redação, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração,

que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

A matéria foi tratada exaustivamente no mencionado Acórdão nº 9101-002.438. de relatoria da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que de maneira precisa e objetiva, apresentou uma interpretação histórica, teleológica e sistêmica do dispositivo normativo. Transcrevo excerto no qual trata da não aplicação do princípio da consunção, no qual menciona entendimento da ex-Conselheira Karem Jureidini Dias.

*Há argumentos no sentido de que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Dizem seus adeptos 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 Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101001.135, 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 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 694278RJ, 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", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.*

Enfim, transcrevo parte de conclusão do didático voto:

*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 original 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.*

Portanto, em relação à matéria devolvida para exame de mérito, atinente aos anos-calendário de 2007 e 2008, não há reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Processo nº 10983.721216/2010-20  
Acórdão n.º **9101-002.434**

**CSRF-T1**  
Fl. 2.047

---

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente o recurso da PGFN para os anos-calendário de 2007 e 2008 e, no mérito, dar-lhe provimento na parte conhecida.

*(Assinado Digitalmente)*

André Mendes de Moura