



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.722282/2016-10
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.958 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de maio de 2024
Recorrente CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2012, 2013

COFINS. LANÇAMENTO REFLEXO.

Tratando-se de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012, 2013

PIS/PASEP. LANÇAMENTO REFLEXO.

Tratando-se de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

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

O disposto na Súmula nº 105 do CARF é perfeitamente aplicável aos fatos geradores após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicando-se, ao caso, o princípio da consunção. Igualmente inaplicável, quando cobrada após o encerrado o ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso especial nos termos do voto do relator, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa que conhecia parcialmente em maior extensão, também em relação à matéria “*Multa isolada – inaplicabilidade em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração*”, e que votou pelas conclusões na matéria “*Subvenção para investimento – necessidade de aplicação do entendimento decorrente da Lei Complementar nº 160/2017 – cancelamento da autuação de IRPJ e CSLL aplicável ao PIS e Cofins (lançamentos reflexos)*”.

No mérito, acordam em: i) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso em relação à matéria “*Subvenção para investimento – necessidade de aplicação do entendimento decorrente da Lei Complementar nº 160/2017 – cancelamento da autuação de IRPJ e CSLL aplicável ao PIS e Cofins (lançamentos reflexos)*”, considerando prejudicada a matéria “*Subvenção para investimento – não incidência de PIS e Cofins devido à natureza de recomposição de custos (não é receita)*” e ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso em relação à *multa isolada por falta de recolhimento de estimativas*, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que negavam provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausentes os conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial do Contribuinte (fls 6190/6150), em face do Acórdão 1302-003.085 (fls 5851/5914), sessão de 26 de agosto de 2019.

Assim restou ementada o Acórdão Recorrido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2012, 2013

DESPESAS. NECESSIDADE. EFETIVIDADE DOS SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO.

A procedência ou improcedência das glosas de despesas deve ser aferida a partir do exame da necessidade das referidas despesas à luz dos critérios fixados na legislação, bem como a partir da comprovação por parte do sujeito passivo da efetiva prestação dos serviços contratados, mediante documentação hábil e idônea.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano calendário: 2012, 2013

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estendesse ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano calendário: 2012, 2013

COFINS. LANÇAMENTO REFLEXO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estendesse ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

COFINS. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.

Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Cofins, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano calendário: 2012, 2013

PIS/PASEP. LANÇAMENTO REFLEXO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estendesse ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

PIS/PASEP. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.

Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2012, 2013

HIPÓTESES DE NULIDADE. AUSÊNCIA. LANÇAMENTO. REGULARIDADE.

Não se comprovando situação que se enquadre nas hipóteses do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972, não ocorre a nulidade do lançamento e/ou da decisão de primeira instância.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Somente é cabível o pedido de diligência quando esta for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide, devendo serem afastados os pedidos que não apresentam este desígnio.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2012, 2013

MANDADO DE SEGURANÇA. COISA JULGADA. RENÚNCIA EXTRAJUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Em decorrência do Princípio da Legalidade e do caráter mandamental da decisão proferida em Mandado de Segurança, tratando-se de relação jurídico tributária, não é possível, por ato unilateral extrajudicial da parte vencedora, o desfazimento da coisa julgada, para restabelecer a incidência da norma legal afastada por decisão judicial.

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

Após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é plenamente aplicável a multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e a multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplicasse aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.”

Este processo foi inicialmente distribuído para a 3ª Turma da CSRF que, por maioria de votos, declinou a competência para esta 1ª Turma, nos termos da Resolução 9303-000.153, de 19 de outubro de 2023.

Adota-se o relatório, no que foi essencial, e que consta da aludida Resolução:

“O Contribuinte apresentou Embargos de Declaração (e-fls. 5951 a 5969), em 26 de abril de 2019. Os embargos foram rejeitados por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade em Embargos de Declaração (e-fls. 6054 a 6091), em 11 de julho de 2019, pelo Presidente a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. No Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 6772 a 6793), de 4 de outubro de 2019, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF deu seguimento parcial ao recurso interposto pelo Contribuinte para a rediscussão das seguintes matérias: “(4) “subvenção para investimento – não incidência de PIS e Cofins devido à natureza de recomposição de custos (não é receita)””; (5) “subvenção para investimento – necessidade de aplicação do entendimento decorrente da Lei Complementar nº 160/2017 – cancelamento da autuação de IRPJ e CSLL aplicável ao PIS e Cofins (lançamentos reflexos)””; (8) “glosa de despesas operacionais – inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas consideradas indedutíveis pela Fiscalização””; (9) “multa isolada – impossibilidade de cumulação com a multa de ofício””; (10) “multa isolada – impossibilidade de cobrança em duplicidade: necessidade de aplicação do Princípio da Consunção””; e (11) “multa isolada – inaplicabilidade em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração””.

O Contribuinte ingressou com Agravo (e-fls. 6804 a 6825), em 7 de novembro de 2019. Por meio do Despacho em Agravo (e-fls. 6857 a 6875), de 10 de janeiro de 2020, a Presidente da CSRF rejeitou o agravo e confirmou o seguimento parcial do Recurso Especial.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (e-fls. 6893 a 6908), em 20 de fevereiro de 2020. Requer o não conhecimento, caso assim não se entenda, que seja negado provimento ao recurso interposto pelo Contribuinte.”

E, como voto vencedor, temos as seguintes razões para a declinação para esta Turma (grifos no original):

“Conforme se depreende do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 6772 a 6793), de 4 de outubro de 2019, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF deu seguimento parcial ao recurso interposto pelo Contribuinte para a rediscussão das seguintes matérias: “(4) “subvenção para investimento – não incidência de PIS e Cofins devido à natureza de recomposição de custos (não é receita)””; (5) “subvenção para investimento – necessidade de aplicação do entendimento decorrente da Lei Complementar nº 160/2017 – cancelamento da autuação de IRPJ e CSLL aplicável ao PIS e Cofins (lançamentos reflexos)””; (8) “glosa de despesas operacionais – inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas consideradas indedutíveis pela Fiscalização””; (9) “multa isolada – impossibilidade de cumulação com a multa de ofício””; (10) “multa isolada – impossibilidade de cobrança em duplicidade: necessidade de aplicação do Princípio da Consunção””; e (11) “multa isolada – inaplicabilidade em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração””.

O acórdão recorrido trata de legislação específica do IRPJ e da CSLL, temas de competência originária da 1ª Seção de Julgamento deste CARF, conforme incisos I e II do art. 2º do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

Nos termos das Portarias CARF nº 15.081/2020 e 12.202/2021, foi estendida competência pra esta 3ª Turma da CSRF para algumas matérias listadas de forma

taxativa pelos referidos normativos, dentre os quais não se entende estar enquadrada a controvérsia ora posta.

Especificamente quanto ao item “8”, observa-se que a controvérsia se relaciona à **necessidade de previsão legal expressa** para a aplicação de normas do IRPJ à CSLL, ultrapassando a questão relativa à simples “apuração reflexa” do tributo.

Nos termos dos acórdãos paradigmas que se buscam ter aplicados, conforme despacho de admissibilidade proferido:

(...) para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, **sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido** (primeiro acórdão paradigma)”

“(…) somente a lei pode fixar a base de cálculo dos tributos, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito do IRPJ sejam adicionados à base de cálculo da CSLL **sem expressa determinação legal** neste sentido (segundo acórdão paradigma)”

Pelo exposto, entende-se que deve ser declinada competência à Primeira Seção de Julgamento do CARF”

No Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (fls 6772/679), temos os seguintes paradigmas admitidos para cada matéria arguida:

Matéria	1º Acórdão Paradigma	2º Acórdão Paradigma
4 - subvenção para investimento – não incidência de PIS e Cofins devido à natureza de recomposição de custos (não é receita)	9303-007.650, de 2018	3301-005.533, de 2018
5 - subvenção para investimento – necessidade de aplicação do entendimento decorrente da Lei Complementar nº 160/2017 – cancelamento da autuação de IRPJ e CSLL aplicável ao PIS e Cofins (lançamentos reflexos)	9101-004.108, de 2019	1201-002.896, de 2019
8 - glosa de despesas operacionais – inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas consideradas indedutíveis pela Fiscalização	9101-002.310, de 2016	107-07.610, de 2004
9 - multa isolada – impossibilidade de cumulação com a multa de ofício	1202-001.228, de 2015	1301-002.415, de 2017
10 - multa isolada – impossibilidade de cobrança em duplicidade: necessidade de aplicação do Princípio da Consunção	1401-002.836, de 2018	1401-002.087, de 2017
11 - multa isolada – inaplicabilidade em razão do encerramento do ano-	1301-001.680, de 2014	1103-001.102, de 2014

base quando da lavratura dos autos de infração		
--	--	--

PGFN ofereceu contrarrazões (fls 6893/6908), para não conhecimento apenas da matéria “glosa de despesas operacionais – inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL”, pois os paradigmas “*dizem respeito ao exercício de 1989, ou seja, momento anterior a edição da Legislação objeto de discussão no presente processo.*” Nas demais matérias pugna pela manutenção do Acórdão Recorrido, basicamente, pelos seus próprios fundamentos.

É o relatório, naquilo que é essencial.

Voto

Conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Relator.

TEMPESTIVIDADE

A tempestividade foi objeto de análise quando do julgamento que resultou na Resolução 9303-000.153, de 19 de outubro de 2023, tendo sido considerado tempestivo.

CONHECIMENTO

Considerando-se que, de acordo com o que restou decidido no voto condutor da Resolução 9303-000.153, de 19 de outubro de 2023, não houve qualquer julgamento quanto ao conhecimento das matérias do Recurso Especial, mas tão somente a competência daquela Turma para o seu julgamento, passo a analisar as matérias que foram admitidas no Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (fls 6772/6779).

4 - Subvenção para investimento – não incidência de PIS e Cofins devido à natureza de recomposição de custos (não é receita)

De fato, os paradigmas suscitados pela Recorrente possuem similitude fática quanto à matéria ora objeto de Recurso Especial, nos termos do Despacho de Admissibilidade. Destaco:

“21. Relativamente a essa quarta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

22. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Cofins/ Contribuição para o PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9303-007.650, de 2018, e 3301-005.533, de 2018) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que não incide a Cofins/a Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo sobre

crédito presumido do ICMS, denominado de subvenção governamental, pois não configura receita ou faturamento, mas recuperação de custo ou despesa da pessoa jurídica (**primeiro acórdão paradigma**) e que, no regime de apuração não-cumulativo da Contribuição, os valores decorrentes de subvenção para investimento, na forma de crédito presumido de ICMS, não se caracterizam como receitas tributáveis (**segundo acórdão paradigma**).”

Portanto, conheço igualmente do alegado dissenso jurisprudencial.

5 - Subvenção para investimento – necessidade de aplicação do entendimento decorrente da Lei Complementar nº 160/2017 – cancelamento da autuação de IRPJ e CSLL aplicável ao PIS e Cofins (lançamentos reflexos)

No caso em tela, o Despacho de Admissibilidade reconheceu o dissenso considerando, *in verbis*:

“24. Enquanto a decisão recorrida entendeu que, em relação à Cofins e à Contribuição ao PIS/Pasep, [...] em nada aproveita à Recorrente o reconhecimento do caráter de subvenção para investimento do referido benefício fiscal, e o afastamento da tributação do IRPJ sobre referidos montantes, uma vez que, quanto a tais contribuições, somente com a edição da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, é que as subvenções para investimentos foram excluídas de suas bases de cálculo, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101- 004.108, de 2019, e 1201-002.896, de 2019) decidiram, de modo diametralmente oposto, que aplica-se aos tributos reflexos [CSLL, PIS, COFINS, esclareço] a conclusão quanto ao IRPJ (primeiro acórdão paradigma) e que, por se tratarem de exigências reflexas, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ deve ser aplicada aos lançamentos decorrentes, relativo à CSLL, PIS e COFINS (segundo acórdão paradigma)”

Do mesmo modo, entendo atendidos os requisitos, mormente o fato de no Acórdão Recorrido, ainda que o benefício tenha sido expressamente reconhecido como subvenção para investimento, mesmo tratamento não foi estendido para fins de apuração do PIS e da COFINS como efeito reflexo.

8 - Glosa de despesas operacionais – inexistência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas consideradas indedutíveis pela Fiscalização

Essa matéria contou com a seguinte motivação, no respectivo Despacho de Admissibilidade:

“41. Enquanto a decisão recorrida entendeu que o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso [CSLL, esclareço], os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101-002.310, de 2016, e 107- 07.610, de 2004) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, em determinadas circunstâncias, para que se possa considerar indedutível um dispêndio na apuração da base de cálculo da contribuição, não é suficiente a simples argumentação de que ele, o dispêndio, é indedutível na determinação do lucro real, sendo necessária, no caso, disposição de lei nesse sentido (primeiro acórdão paradigma) e que somente a lei pode fixar a base de cálculo dos tributos, não se admitindo que valores indedutíveis para efeito do IRPJ sejam adicionados à base de cálculo da CSLL sem expressa determinação legal neste sentido (segundo acórdão paradigma).”

A Fazenda requer a não admissibilidade do Recurso Especial nessa matéria, porquanto em palavras de sua lavra, afirma:

“O despacho de admissibilidade considerou comprovada a divergência quanto a matéria “glosa de despesas operacionais – inexistência de previsão legal para a adição, à base de

cálculo da CSLL, das despesas consideradas indedutíveis pela Fiscalização”, em face dos acórdãos nº 103-18.620 e nº 107-05.282. Com máxima venia entendemos equivocado o entendimento encampando por aquele despacho de admissibilidade pelas razões que serão expostas a seguir:”

Entretanto, da leitura do Despacho de Admissibilidade, observa-se que os Acórdãos Paradigmas do Recurso Especial não guardam relação com aqueles apontados pela douda PFGN. Portanto, deixo de conhecer dessas alegações.

Este Conselheiro, de outro lado, ao analisar o caso de que trata o Acórdão 9101-002.310, suscitado pelo Contribuinte, notou que a matéria de fundo fático era a exigência da fiscalização da adição das despesas com a amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, sem qualquer outro evento associado como por exemplo, fusão, cisão ou incorporação. Contudo, toda a fundamentação ocorreu em razão da extensão da aplicação do art. 57 da Lei 8.981/95. Vejamos trechos do voto vencedor:

“O ponto aqui é discutir se a despesa com ágio (incentivado ou não, ou seja, ágio amparado ou não pelos termos da Lei 9.532/97), deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

Cumprе ressaltar que, outro poderia ser o meu entendimento, caso o fundamento legal da autuação tivesse se dado com base na desconsideração da despesa com ágio (glosa), nos termos do art. 299 do RIR/99, o que também não é o caso dos presentes.

E, assim, pode-se resumir as razões de decidir (grifos nossos):

“Ora, conforme se verifica da leitura dessas disposições—ao contrário do que afirma a decisão de primeira instância, o mencionado art.57 da Lei 8.981/95 não autoriza, de forma alguma, a aplicação indiscriminada das disposições regentes do Imposto de Renda na verificação dos contornos de incidência da CSLL, mas preserva, expressamente, os ditames próprios da definição de sua base de cálculo, da forma como realizado pelas disposições até então vigentes, mantendo, assim, as normas contidas na mencionada Lei 7.689/88, nos termos ali então especificamente apontados.

A partir dessas considerações, verificase que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea ‘c’ da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitirse como valida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, fazse essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estarseia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem qualquer cabimento em nosso ordenamento jurídico pátrio.

Nessa linha, fixando o ponto de partida do nosso pensamento sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária préexistência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.”

No caso em tela, o Acórdão Recorrido tem como fundamentação dispositivos diferentes: Vejamos:

“No caso, conforme os já transcritos art. 249 e 277 do RIR/99, bem como ao art. 13 da Lei no 9.249, de 1995, c/c art. 45 da Lei 4506, trata-se de, na apuração do Lucro real e da base de cálculo da CSLL, adicionar despesas consideradas indedutíveis por não serem necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora” (fls. 50/51 da decisão recorrida”

Assim, não parece a este Conselheiro que o 1º Acórdão Paradigma se preste como fonte de divergência.

No que se refere ao Acórdão 107-07.610, de 2004, o trecho abaixo assim sintetiza o caso:

“No caso dos autos, contudo, verifica-se que nem todas as despesas glosadas na determinação do IRPJ pelo regime do lucro real também compõem o ajuste ao lucro líquido na determinação da CSLL. Este procedimento afronta a legislação de regência da CSLL na medida em que, à míngua de previsão legal, não se deve adicionar ao lucro líquido despesas cuja efetividade foi comprovada, mas que não se encontram relacionadas no rol de ajustes ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.”

Contudo, note-se que o paradigma indicado foi julgado em sessão realizada em 14 de abril de 2004, cujos fatos geradores são relativos aos anos de 1993 e 1994. Já a Lei 9.249/95, base jurídica utilizada no Acórdão Recorrido, teve seus efeitos aplicados a partir do ano calendário de 1996, nos termos do art. 35 desse diploma legal.

Portanto, entendo que o 2º Acórdão Paradigma não deva ser conhecido para fins do dissenso jurisprudencial, pois a base legal do Acórdão Recorrido não existia à época do caso paradigma e, igualmente, das razões de decidir. Como é cediço, a jurisprudência do CARF admite divergência jurisprudencial quando se verifica o mesmo arcabouço jurídico entre o Acórdão Recorrido e o Acórdão Paradigma. No caso, o Acórdão Paradigma tratou da mesma matéria, porém, em contexto jurídico distinto – Acórdão Paradigma anacrônico.

Em razão de todo o exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial quanto a essa matéria.

9 - Multa isolada – impossibilidade de cumulação com a multa de ofício

Assim restou justificada a decisão do Despacho de Admissibilidade:

“43. Enquanto a decisão recorrida entendeu que, após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é plenamente aplicável a multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e a multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1202-001.228, de 2015, e 1301-002.415, de 2017) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, embora as alterações do texto do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tenham de fato distinguido as bases de cálculo das penalidades de multa isolada e de ofício, não pretendeu cumulá-las (primeiro acórdão paradigma) e 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 (segundo acórdão paradigma).”

Nada a reparar nessa questão, pois trata-se de matéria eminentemente de direito, devendo ser conhecido o dissenso jurisprudencial em relação a ambos os paradigmas.

10 - Multa isolada – impossibilidade de cobrança em duplicidade: necessidade de aplicação do Princípio da Consunção

Assim constou do Despacho de Admissibilidade:

“45. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é plenamente aplicável a multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e a multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1401-002.836, de 2018, e 1401-002.087, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente**

oposto, que, nos casos em que a multa isolada em razão da falta de recolhimento das estimativas mensais é aplicada conjuntamente com a multa de ofício, o valor da multa isolada é absorvido até o montante da multa de ofício aplicada (**primeiro acórdão paradigma**) e que, pelo princípio da absorção ou consunção, [...], 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 (**segundo acórdão paradigma**).”

Entendo de igual modo e pelas razões expostas. Assim, voto por conhecer do dissenso para os dois paradigmas.

11 - Multa isolada – inaplicabilidade em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração

Os motivos para a admissão desta matéria encontram-se assim resumidos:

“47. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que o momento de aplicação da penalidade isolada é exatamente após o encerramento do ano-calendário, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1301-001.680, de 2014, e 1103-001.102, de 2014) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, *considerando o recolhimento de estimativas mensais como simples antecipações do pagamento dos tributos devidos ao final do exercício – no caso das empresas sujeitas à apuração do lucro real anual -, além de considerar indevida a cobrança das próprias estimativas não pagas após o encerramento do ano-calendário (nos termos da Súmula CARF nº 82), [...] também indevida se apresenta a exigência da multa isolada (primeiro acórdão paradigma) e que os recolhimentos por estimativa têm natureza de antecipação do IRPJ e da CSLL, cujo fato gerador ocorre no final do exercício, de modo que o dever de antecipar desaparece após o encerramento do exercício, impossibilitando a aplicação da multa isolada (segundo acórdão paradigma).*”

Merece destaque, apenas que os Acórdãos Paradigmas, a despeito de terem sido julgados após a Lei 11.488/07, ainda sim poderiam ser utilizados como tal, porquanto têm no centro da discussão, exatamente a mesma matéria fático-jurídica, qual seja: Aplicação de multa isolada sobre antecipações após o encerramento do ano-calendário, e esse aspecto independe da alteração “geográfica” do mesmo regramento introduzida pela referida lei, que já era existente na legislação alterada, e textualmente explicado no seu art. 14 (grifos nossos):

“Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas *a, b e c* do § 2º nos incisos I, II e III:.”

Como se vê, nada de novo foi introduzido, mas tão somente realocado de alíneas do §2º, para incisos. Não estamos, assim, diante de qualquer alteração do contexto jurídico sob exame.

Entendo aplicável ao presente feito, a SÚMULA CARF 178:

Súmula CARF nº 178 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Considerando o exposto, voto por não conhecer dessa matéria.

MÉRITO

5 - Subvenção para investimento – necessidade de aplicação do entendimento decorrente da Lei Complementar nº 160/2017 – cancelamento da autuação de IRPJ e CSLL aplicável ao PIS e Cofins (lançamentos reflexos)

Segundo consta do auto de infração, os lançamentos do PIS e da COFINS ocorreram por decorrência reflexa do suposto erro no enquadramento da subvenção. Eis os excertos do TVF (grifos nossos):

“100. A subvenção para investimento oriunda do Poder Público, só ocorre porque este quer estimular algum empreendimento que venha para aquecer a economia de uma determinada região. Deve estar, necessariamente, atrelada à obtenção dos ativos (investimentos) necessários à implantação e/ou expansão de tal empreendimento, e requer auditoria permanente por parte do subvencionador (pré-estabelecida na lei que concede o benefício), para garantir que os investimentos ocorram, de fato e tempestivamente. Já a subvenção de custeio é aquela destinada apenas a manter uma operação (capital de giro), não estando, necessariamente, ligada à aquisição de ativos (prédios, máquinas, etc). Se essa diferença não houvesse, todas as subvenções deveriam ser oferecidas à tributação do IRPJ e CSLL (com reflexos no PIS e na COFINS), prejudicando-se o estímulo ao desenvolvimento das regiões de economia mais fraca.”

(...)

122. Está demonstrado, portanto, que o crédito outorgado de ICMS dos itens 1 e 2 da alínea “I” do inciso II do artigo 2º da Lei nº 13.194/97 NÃO é subvenção para investimento, mas sim para CUSTEIO, porque:

(...)

124. Estes valores foram excluídos, indevidamente, do lucro real (base do IRPJ) e da base de cálculo da CSLL. Sendo assim, servirão de base para o lançamento destes tributos, em 31/12/2012, considerando a apuração anual.

(...)

142. Portanto, da mesma forma que os créditos outorgados de ICMS, estes créditos presumidos de IPI são subvenção para custeio, e foram excluídos, indevidamente, do lucro real (base do IRPJ) e da base de cálculo da CSLL, com reflexos no PIS e na COFINS, devendo ser lançados de ofício.”

Do outro lado, o Acórdão Recorrido reconheceu tratar-se de subvenção para investimento. Entretanto, diferente do tratamento reflexo que a autoridade lançadora do crédito expressamente atribuiu no caso da apuração do PIS e da COFINS, alegou que o lançamento deveria permanecer íntegro, porquanto não haveria legislação expressa a suportar tal exclusão, independentemente da natureza jurídica da subvenção, nos termos reproduzidos no tópico anterior.

No segundo paradigma admitido no Recurso Especial, Acórdão 1201-002.896, de lavra do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, assim ficou evidente a similitude com o presente feito. Vejamos

“Dos lançamentos reflexos (CSLL, PIS e COFINS)

Os lançamentos referentes às contribuições para o PIS, COFINS e CSLL são puramente reflexos e tiveram como único fundamento o enquadramento dos referidos benefícios fiscais enquanto subvenções para custeio, e não subvenção para investimentos.

Dessa forma, tendo em vista que restou demonstrado que esses benefícios, aos olhos da LC 160, devem ser considerados como de investimento, também os lançamentos constituídos por decorrência do IRPJ não se sustentam, em razão da relação de causa e efeito.”

Assim, acolho as razões de decidir do Acórdão Paradigma acima citado, a fim de aplicá-las ao presente feito. De fato, o único motivo para a alegada incidência no TVF foi o enquadramento das subvenções como custeio, posteriormente confirmadas pelo colegiado *a quo* como sendo subvenções para investimento.

Com efeito, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial nessa matéria. Em decorrência, fica prejudicada a matéria do item 4.

9 - Multa isolada – impossibilidade de cumulação com a multa de ofício

A presente matéria em julgamento, ao fim e ao cabo, diz respeito ao enfrentamento da questão sobre a aplicação ou não dos efeitos da Súmula CARF nº 105, após 2007.

Tratam-se de antecipações do tributo que se apura ao final de cada exercício. Quando estamos diante de sua aplicação no decorrer do exercício, não há outra base senão a própria antecipação, aplicando-se, na íntegra, o disposto no art. 44, da Lei nº 9.430/96. O mesmo não se diga quando o exercício é encerrado e o tributo é efetivamente apurado.

Neste particular, reconhece este Relator tratar-se de tema ainda polêmico no âmbito do CARF, principalmente saber se aos fatos geradores após 2007 ainda seriam aplicados os efeitos da Súmula CARF nº 105.

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF 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.

De fato, há quem entenda que a Súmula CARF nº 105 não se aplica aos fatos depois da edição da Lei 11.488/2007, porquanto esta lei teria alterado o arcabouço jurídico que motivou a formulação da retrocitada Súmula.

Este Conselheiro, entretanto, alinha-se à corrente que entende que a mera reformulação do dispositivo, no aspecto formal, não alterou a real motivação para a não imposição das multas concomitantemente. O que a Lei 11.488/2007 fez foi apenas realocar a norma jurídica, transformando o que eram alíneas em incisos.

Eis transcrição do art. 14 da Lei 11.488/2007:

“Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas *a*, *b* e *c* do § 2º nos incisos I, II e III:”

Vejamos, também, o voto no Acórdão 9101-005.846 – CSRF/ 1ª Turma, que transcrevo, com o devido pedido de licença, fazendo-o palavras minhas:

“(…) A ora Recorrente, em suma, alega que a multa isolada prevista no art. 44, II, b, da Lei nº. 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/07, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tendo a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral.

E conclui que que (i) não se aplica ao caso o disposto no enunciado n. 105 da Súmula do CARF, pois os precedentes que renderam a aprovação do verbete tratam de

lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente ao advento da Medida Provisória n. 351, convertida na Lei n. 11.488 de 2007, logo, em contexto fático-jurídico diverso; (ii) é possível a aplicação conjunta da multa isolada prevista no artigo 44, II, b, da Lei n. 9.430/96 com a multa de ofício.

Posto isso, sendo objetivo, temos que este mesmo Conselheiro, já no âmbito jurisdicional desta mesma C. 1ª Turma da CSRF do E. CARF, na condição de Redator Designado, expressou sua posição no v. Acórdão nº 9101-005.080, proferido na sessão de julgamento de 1º de setembro de 2020 (assim como diversas outras, de mesmo teor jurisdicional, posteriormente).

Assim, adota-se, a seguir, o mesmo entendimento, há muito já defendido e conhecido. O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 105, verbete este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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.

A Fazenda Nacional defende que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito firmou-se o entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002 NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o

indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

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. (destacamos)

(...)

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, mostra-se acertado o cancelamento das multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

(...)"

Aliado a isso, adoto como premissa os argumentos aduzidos e consolidados em julgados do STJ que aplica, ao caso em comento, o princípio da consunção¹.

“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

¹ gRg 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.

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 ”

Portanto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial nessa matéria.

Por fim, cumpre notar que o argumento da matéria 10 encontra-se abarcado pela análise e voto acima, porquanto manejava apenas o argumento da aplicação do princípio da Consunção adotado por este Conselheiro. Assim, deixo de tecer maiores considerações sobre a matéria 10.

CONCLUSÃO

Em face de todo exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial em relação às matérias 4, 5, 9 e 10. No mérito, DAR PROVIMENTO, sendo que a matéria 4 fica prejudicada em relação ao provimento da matéria 5, e a matéria 10 encontra-se abarcada pela matéria 9.

(documento assinado digitalmente)

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira divergiu do I. Relator para conhecer do recurso especial da Contribuinte em maior extensão, também em relação à matéria “*Multa isolada – inaplicabilidade em razão do encerramento do ano-base quando da lavratura dos autos de infração*”.

O paradigma nº 1301-001.680 já foi considerado em divergência semelhante no Acórdão nº 9101-006.852, bem como o paradigma nº 1103-001.102, no Acórdão nº 9101-005.859, nos quais esta Conselheira votou sob a ponderação de não vislumbrar óbice ao conhecimento da matéria “*multa isolada por falta de recolhimento de estimativas – lançamento após o final do exercício*” na Súmula CARF nº 178. Embora seus precedentes afirmem a possibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois do encerramento do ano-calendário, o seu enunciado consolidou o entendimento nos seguintes

termos: *a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*. E, no presente caso, houve tributo apurado em um dos anos-calendário fiscalizados (2012), exigido com acréscimo de multa proporcional.

Assim, apenas com respeito ao ano-calendário 2013, no qual houve apenas redução de prejuízo fiscal e base negativa originalmente apurados pela Contribuinte, a Súmula CARF nº 178 impediria o conhecimento do recurso especial, impondo a manutenção das exigências de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

Com respeito ao ano-calendário 2012, porque não evidenciada a “inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário”, esta Conselheira entende inaplicável a Súmula CARF nº 178, conforme voto declarado em posição isolada no Acórdão nº 9101-006.057²:

Os fundamentos para a limitação assim vislumbrada no referido enunciado foram apresentados na declaração de voto encartada ao Acórdão nº 9101-005.818. Naquele caso, o recurso especial da Contribuinte fora conhecido por ordem judicial, mas a discussão em referência foi suscitada pela cogitação de que os Conselheiros estariam vinculados à referida súmula na decisão de mérito da matéria. Veja-se:

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em seu entendimento de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte acerca da exigência de multa isolada, concordando com a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 93, vez que a falta de recolhimento de estimativas não foi fundamentada exclusivamente na ausência de transcrição de balancetes de suspensão ou redução, e também porque a legislação de regência sempre permitiu a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que encerrado o ano-calendário.

Contudo, em razão dos debates havidos por ocasião da sessão de julgamento, cabem esclarecimentos quanto à concordância desta Conselheira com a inaplicabilidade, ao presente caso, da Súmula CARF nº 178, segundo a qual *a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*.

Os precedentes que motivaram a edição deste enunciado se distinguem substancialmente daqueles que ensejam debates acerca da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, segundo a qual *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*. Trata-se, nestes, de exigências decorrentes da constatação de falta de recolhimento de estimativas e de falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, restando sumulada a incompatibilidade da exigência concomitante das duas penalidades antes das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, ou seja, na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Esta referência é importante porque a questão acerca da aplicação concomitante das penalidades a partir das alterações da Medida Provisória nº 351, de 2007, não foi pacificada, e a *existência de tributo apurado ao final do ano-calendário* passa a ser uma circunstância em razão da qual haja formalização de lançamento deste tributo com acréscimo da multa proporcional, eventualmente concomitante com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Já na hipótese de falta de recolhimento de estimativas **dissociada** da falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, diferentes argumentos foram desenvolvidos para o pleito de afastamento da multa isolada aplicada depois do encerramento do ano-calendário, dentre os quais pode-se citar: i) a apuração definitiva do tributo retira do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais; ii) a apuração final constitui limite de débito para aplicação das multas isoladas às estimativas não recolhidas, hipótese na qual a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário infirmaria materialmente qualquer infração de falta de recolhimento de estimativas e impediria a aplicação de multa isolada; e iii) a legislação, em especial na forma anterior às alterações da Medida Provisória nº 351, de 2007, somente permite o lançamento da multa isolada sobre a estimativa não recolhida e cuja exigência seja confirmada na apuração do ajuste anual. Destaca-se, nestas construções, o fato de a inexistência de débito na apuração final converter as antecipações em saldo negativo passível de restituição ou compensação, a evidenciar o descabimento das antecipações e a consequente inaplicabilidade da multa isolada, bem como ressalva-se, na segunda e na terceira objeções, os efeitos da alteração legislativa na base impositiva da penalidade isolada, promovida com a Medida Provisória nº 351, de 2007.

Em oposição a estes argumentos têm-se, mais fortemente, o destaque de que a legislação de regência sempre trouxe a ressalva de cabimento da multa isolada *ainda que o sujeito passivo tenha **apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente**, ou seja, ainda que não haja base de cálculo positiva e, por consequência, inexistam **IRPJ ou CSLL apurados** no ajuste anual.*

Conjugando todo o cenário acerca desta punição específica, a primeira tese conduziria à conclusão de que a multa isolada nunca seria cobrada depois do encerramento do ano-calendário, dada a prevalência da apuração final, permitindo a cogitação, apenas, da exigência de penalidade isolada na hipótese falta de recolhimento de estimativas constatada ao longo do ano-calendário. Sob a segunda e a terceira ótica, a penalidade isolada prevista na lei teria um espectro maior de aplicação depois do encerramento do ano-calendário, nos casos em que houvesse tributo devido no ajuste anual, excluídos, assim, os casos de aplicação concomitante com a multa proporcional e prevalência desta em relação à multa isolada. Nesta última visão restaria, portanto, a possibilidade de aplicação da penalidade depois do encerramento do ano-calendário não concomitante com a multa proporcional sobre o ajuste anual, e sobre o valor das estimativas limitado ao tributo apurado ao final do ano-calendário, ou seja, na hipótese de apuração de tributo devido no ajuste anual e quando este não fosse objeto de lançamento, sendo que na terceira ótica a exigência só subsistiria se desde o início a autoridade fiscal formalizasse a exigência sob estes parâmetros.

O acórdão nº 9101-005.690, editado antes da publicação da Súmula CARF nº 178, bem espelha estes posicionamentos:

- O voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, integrante da minoria vencida, registra que:

Em resumo, extrai-se do entendimento lá adotado, para aplicar também, agora, ao presente caso, que a correta interpretação da prescrição sancionatória do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sob o devido confronto com o teor do seu próprio caput, no que tange a fatos ocorridos até janeiro de 2007, é a de que a multa isolada prevista deve ser calculada com base na totalidade ou diferença de tributo ou contribuição efetivamente devidos pelo contribuinte, apurados ao final do período.

À luz de tal entendimento, no presente caso, considerando os fatos e as provas incontroversos, resta evidente que tomou-se

base equivocadas na aplicação da penalidade, adotando o cálculo da Fiscalização referentes às estimativas mensais, sem considerar, no lançamento de ofício, os valores de CSLL devidos por cada ano-calendário, previamente informados nas Declarações transmitidas.

A Fazenda Nacional, tradicionalmente, defende uma interpretação dessa mesma redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (anterior a 2007), em que não se considera o teor do seu *caput*, mas, isoladamente, o teor do inciso IV do §1º para se extrair a base da sanção.

Ora, havendo eventual *antinomia* ou conflito prescritivo entre *caput* e incisos de um determinado parágrafo, é absolutamente pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar nº 95/98, que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no *caput* – não podendo, de forma alguma, simplesmente ignorar a redação da partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem.

[...]

- O voto vencido do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, além de referir o entendimento acima, traz consignado que:

Feitas essas considerações, a meu ver a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos em comento (*caput* e § 1º, inciso IV, do art. 44, antes de alterado pela MP 351/2007) conduz ao entendimento de que a multa isolada lá prevista:

(i) pode ser exigida sobre eventuais estimativas apenas no curso do ano-calendário; e

(ii) findo o período de apuração, pode ser exigida, mas limitada ao montante de IRPJ/CSLL efetivamente devidos, tomando ainda como data-base o próprio fato gerador, ou seja, 31/12.

Ressalte-se, por fim, que somente a partir de fevereiro de 2007, em razão da alteração da legislação em questão pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, é que a interpretação que se valeu a fiscalização passou a ter base na lei. Basta comparar a previsão legal da multa isolada antes e depois dessa mudança legislativa, o que pode ser feito pela análise do seguinte quadro:

[...]

Ora, do confronto da redação dos textos legais em questão, é notório que o Legislador alterou significativamente o regime jurídico da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, uma vez que (i) reduziu o percentual (de 75% para 50%); e (ii) passou a prever a incidência da multa isolada diretamente sobre as estimativas não recolhidas, excluindo as limitações temporal e quantitativa até então previstas no *caput*, incidência esta que somente passou a valer para o futuro, ou seja, a partir de fevereiro de 2007.

[...]

- O voto da Conselheira Livia De Carli Germano, integrante da maioria vencedora, traz oposição à limitação em razão do tributo apurado ao final do ano-calendário nos seguintes termos:

Em síntese, respeitosamente, não compartilho do entendimento de que as multas isoladas “deveriam ser calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza esta que não se confunde com as estimativas apuradas ao longo do ano, de natureza antecipatória.”

Não discordo de que a atitude de limitar a base de cálculo da multa isolada à diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas a menor seria, sim, medida razoável em termos de técnica legislativa (isto é, de lege ferenda), por limitar o valor da pena pela ausência de cumprimento de um dever preparatório (recolher a estimativa) ao valor do tributo efetivamente devido no ajuste anual. Acontece que, se admitirmos que o valor da multa isolada está limitado a um percentual do valor do ajuste anual devido, voltamos à situação de impossibilidade de cobrança da multa isolada quando o tributo devido no ajuste anual seja zero. É dizer, para seguir esta linha interpretativa, seria necessário aceitar que o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 não tem nenhum sentido e deve ser simplesmente ignorado – afinal, como considerar que a multa isolada será exigida “ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” se, neste caso, ela será zero?

Com o devido respeito aos entendimentos em contrário, compreendo que tal resultado de interpretação vai de encontro ao princípio basilar de hermenêutica segundo o qual a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectum sunt accipiendi -- as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia), e leva a que, em nome de uma suposta “razoabilidade” ou da preservação a todo custo de um sentido da “norma principal” constante do caput do dispositivo legal, se deva considerar como não escrita a integralidade do trecho final de um dos seus incisos (no caso, o inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996).

Assim, a princípio, não vejo possibilidade de se utilizar o valor de ajuste anual devido como limite genérico para o valor da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Não obstante, esclareço que filio-me ao entendimento de que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual. E a razão é bem simples.

Não se nega que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não se nega que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual). Fl. 23 do Acórdão n.º 9101-005.690 - CSRF/1ª Turma Processo nº 18471.003240/2008-41

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

[...]

- O voto vencedor desta Conselheira assim refuta mais genericamente estas teses:

Contudo, nas discussões mais recentes desta Turma foi suscitada a tese condutora do Acórdão CSRF nº 01-05.552, que merece algumas considerações.

Referido julgado pauta-se em construção argumentativa que, partindo de diversas premissas, dentre elas a de *que a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas, e de que a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo*, promove uma correlação entre a apuração do tributo devido ao final do exercício e da estimativa, para afirmar que *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício* e assim concluir que *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada*.

Na verdade, porém, apenas o *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conjugado com seus incisos I e II e combinado com seu §2º, em suas redações originais, definiam as multas pela falta de pagamento de tributo, constatação reforçada pelo §1º do mesmo dispositivo que, em seu inciso I, afirmava que a exigência da penalidade se daria *juntamente com o tributo ou a contribuição não pagos*. Já a multa por falta de recolhimento de estimativas, aqui em debate, tinha sua materialidade integralmente prevista na redação original do §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, expressa no sentido de não depender da existência de tributo ou contribuição não recolhido, não só pela previsão de que deveria ser exigida isoladamente, mas também pela ressalva de que seria devida pelo sujeito passivo *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. A única vinculação entre as duas penalidades se dava pela expressão “as multas de que trata este artigo”, que principiava o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em sua redação original, mas que, somente se interpretada de forma estanque, desconsiderando a formatação isolada da penalidade definida no inciso IV do mesmo §1º, autoriza a conclusão de que ambas tratariam de multa por falta de pagamento de tributo. A interpretação integrada destas disposições, porém, permite validamente concluir que a expressão “as multas de que trata este artigo” referia, apenas, os percentuais ali fixados, e não se prestava a condicionar a exigência das multas isoladas à existência de imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário.

[...]

Em tais circunstâncias e tendo em conta os fundamentos acima expostos, inexistirá óbice ao lançamento das penalidades, como aduz a Contribuinte, *uma vez findo o ano-calendário, e a ora Recorrida tendo entregue declaração de ajuste anual acompanhada da demonstração de quitação do tributo*. As estimativas devem ser recolhidas em razão da opção pela apuração anual e o descumprimento desta obrigação acessória sujeita-se a penalidade ainda que encerrado o ano-calendário e ainda que não seja apurado tributo devido neste último momento. Deve ser reformado, assim, o acórdão recorrido na parte em que

invalidou as exigências do ano-calendário 2006 porque quitado todo o tributo devido ao final do ano-calendário, que validou a exigência formulada.

[...]

A Súmula CARF nº 178, por sua vez, afirma a possibilidade de exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois de encerrado o ano-calendário. E, como visto, esta possibilidade é negada nas argumentações que afirmam a prevalência da apuração final como óbice a qualquer questionamento acerca das estimativas devidas. Assim, o entendimento sumulado poderia, em princípio, vedar a adoção daquela argumentação por Conselheiros do CARF.

Contudo, o entendimento sumulado restou circunscrito à hipótese na qual se verifica a **inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário**. Ainda que os precedentes da súmula tenham sido editados em face de circunstâncias fáticas que não se referem, propriamente, a apuração que não resulte em tributo devido ao final do ano-calendário, fato é que este aspecto foi consignado no enunciado aprovado pela maioria desta 1ª Turma. Daí porque se entende pela vinculação ao enunciado apenas na hipótese em que a multa isolada é aplicada depois do encerramento do ano-calendário e inexiste tributo apurado ao final do ano-calendário.

É certo que sob determinado viés interpretativo é possível argumentar que, se a punição por falta de recolhimento de estimativa tem cabimento ainda que não apurado tributo ao final do ano-calendário, com mais razão esta penalidade teria lugar quando há apuração de tributo no ajuste anual, confirmando a pertinência das antecipações exigidas. Porém, para ter este alcance, o enunciado da súmula deveria referir a ideia de que o resultado da apuração ao final do ano-calendário não limita a *aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*. E, nesta formatação, o enunciado poderia não alcançar aprovação, visto que somente a *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário* assegura que não haverá exigência correlata com aplicação de multa de ofício proporcional concomitante.

No presente caso, o litígio submetido a este Colegiado, como bem circunscrito pela I. Relatora, diz respeito a divergências jurisprudenciais *relacionadas à única exigência fiscal que restou mantida nos presentes autos, qual seja, a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas*. Na origem, houve lançamento de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário 2003, para além das multas isoladas aplicadas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL tidas por não recolhidas entre janeiro/2000 a novembro/2003. Contudo, a Contribuinte não impugnou a exigência dos tributos lançados no ajuste anual de 2003, promovendo seu parcelamento. A autoridade julgadora de 1ª instância, para além de reduzir a penalidade isolada ao percentual de 50% em razão de retroatividade benigna de nova legislação: i) retificou os cálculos das estimativas não recolhidas nos anos-calendário 2000 a 2003 para reduzir o coeficiente de presunção do lucro de 32% para 8%; e ii) excluiu a penalidade sobre as estimativas declaradas em DCTF ou compensadas nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003. O Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso de ofício para restabelecer a aplicação do coeficiente de 32%, bem como deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência das multas aplicadas de janeiro a abril/2000 e afastar as multas isoladas no ano-calendário 2003 em razão da concomitância com a exigência da multa proporcional sobre o ajuste anual.

A exoneração das multas isoladas pertinentes ao ano-calendário 2003 subsistiu, na medida em que o recurso especial da PGFN não foi conhecido neste ponto, em razão da conformidade do acórdão recorrido com a Súmula CARF nº 105. Já

a decadência do lançamento pertinente às multas isoladas aplicadas de janeiro a abril/2000 foi revertida por força da Súmula CARF nº 104. Assim, a discussão acerca da exigência das multas isoladas depois do encerramento do ano-calendário tem em conta os valores lançados entre os períodos de janeiro/2000 a dezembro/2002.

Constata-se nos autos que a Contribuinte apurou IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2000 a 2002, mas em valor inferior à soma das estimativas devidas nos meses correspondentes. Como não houve exigência de tributo devido no ajuste anual para estes períodos, infere-se que as estimativas confirmadas, eventualmente somadas as retenções na fonte referidas nos autos, prestaram-se a liquidar os valores apurados ao final do ano-calendário.

Em consequência, confirma-se que não se está, aqui, diante da hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário e aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*. A aplicação da multa isolada se deu na presença de tributo apurado ao final do ano-calendário, mas não exigido em lançamento de ofício com aplicação de multa proporcional. Ausente concomitância, restariam as argumentações de que a apuração definitiva do tributo retiraria do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais e de que a exigência deveria ser ou estar limitada ao tributo devido no ajuste anual. E, ainda que estas teses possam ser refutadas com o mesmo contra-argumento que ampara a Súmula CARF nº 178 – o fato de a lei afirmar o cabimento da penalidade “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal” (na redação original), ou “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal” (na redação dada pela Lei nº 11.488/2007), a evidenciar que a infração de falta de recolhimento de estimativas subsiste mesmo se não houver tributo na apuração definitiva – não se pode olvidar que a maioria desta 1ª Turma aprovou o enunciado com a limitação nele expressa: na hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário*.

Com estes esclarecimentos, e alinhada ao entendimento expresso pela I. Relatora, que refuta o argumento subsistente, ainda que não alcançado pela Súmula CARF nº 178, esta Conselheira também conclui por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente ao cabimento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa que restarem devidas nos anos-calendário 2000 a 2002. (*destaques do original*)

Assim, esta Conselheira entende que o art. 67, §3º do Anexo II do RICARF/2015 não impede o conhecimento da matéria em referência.

Os mesmos fundamentos são aqui adotados para, considerando que os paradigmas admitidos se prestam à caracterização do dissídio jurisprudencial quanto às exigências do ano-calendário 2012, divergir do I. Relator para CONHECER do recurso especial da Contribuinte neste ponto.

Ainda, com respeito à matéria “*Subvenção para investimento – necessidade de aplicação do entendimento decorrente da Lei Complementar nº 160/2017 – cancelamento da autuação de IRPJ e CSLL aplicável ao PIS e Cofins (lançamentos reflexos)*”, esta Conselheira concordou com o conhecimento do recurso especial apenas com base no paradigma nº 1201-002.896 que, à semelhança do presente, também analisou exigência pautada na classificação da subvenção como de investimento e, diante de uma exigência que promoveu o lançamento de Contribuição ao PIS e de Cofins como reflexo da tributação da subvenção no âmbito do IRPJ e da CSLL, ao reclassificar a subvenção como sendo de custeio, cancelou as exigências de Contribuição ao PIS e COFINS com o acréscimo da seguinte motivação:

Os lançamentos referentes às contribuições para o PIS, COFINS e CSLL são puramente reflexos e tiveram como único fundamento o enquadramento dos referidos benefícios fiscais enquanto subvenções para custeio, e não subvenção para investimentos.

Dessa forma, tendo em vista que restou demonstrado que esses benefícios, aos olhos da LC 160, devem ser considerados como de investimento, também os lançamentos constituídos por decorrência do IRPJ não se sustentam, em razão da relação de causa e efeito.

Já o paradigma nº 9101-004.108 somente traz em ementa que *aplica-se aos tributos reflexos a conclusão quanto ao IRPJ*, mas sem efetivamente ter decidido a questão, vez que a divergência jurisprudencial lá analisada dizia respeito, apenas, à classificação da subvenção como de custeio ou de investimento, inexistindo discussão quanto à possibilidade de tratamento reflexo dado no acórdão lá recorrido, ao classificar a subvenção como de custeio. O voto condutor do paradigma, inclusive, rejeitou arguição de preclusão contra a pretensão da Fazenda Nacional de manter o tratamento reflexo dado no acórdão recorrido, afirmando que a reclassificação da subvenção seria suficiente para atender ao pedido de restabelecimento integral da exigência. Ademais, ao final, como foi reconhecida a natureza de subvenção como de investimento, o acórdão lá recorrido foi mantido na íntegra, declarando-se prejudicada qualquer análise acerca do efeito reflexo atribuído nas exigências de Contribuição ao PIS e Cofins, para além da discussão acerca da decadência de parte das contribuições lançadas. Veja-se o que consignado no voto condutor do paradigma:

Diante de tais razões, voto por negar provimento ao recurso especial da Procuradoria, aplicando o regramento da Lei Complementar nº 160.

Considerando que nego provimento quanto à discussão de ser o benefício subvenção para investimento, julgo prejudicada a análise do recurso quanto à discussão de decadência de PIS e COFINS, tributos lançados de forma reflexa.

Conclusão

Portanto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Procuradoria, aplicando o regramento da Lei Complementar nº 160. A conclusão quanto ao IRPJ aplica-se aos tributos reflexos.

Diante disso, julgo prejudicada a análise do recurso quanto à discussão de decadência de PIS e COFINS.

Registre-se que no referido paradigma há declaração do voto vencido da ex-Conselheira Livia De Carli Germano acerca da preclusão alegada, reforçando que a discussão acerca da possibilidade de manutenção do lançamento das contribuições sobre o faturamento como reflexo não constituía divergência jurisprudencial lá demonstrada, confirmando o necessário afastamento deste conteúdo decisório no referido julgado e a sua imprestabilidade como paradigma no presente caso.

No mérito, esta Conselheira concordou com os fundamentos e conclusão do I. Relator, para dar provimento ao recurso em relação à matéria “*Subvenção para investimento – necessidade de aplicação do entendimento decorrente da Lei Complementar nº 160/2017 – cancelamento da autuação de IRPJ e CSLL aplicável ao PIS e Cofins (lançamentos reflexos)*”, em linha com o entendimento antes manifestado no Acórdão nº 1101-001.193, nos seguintes termos:

A acusação fiscal consta às fls. 24/36 e tem por referência os fundamentos expostos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em Solução de Consulta que analisou o Programa Desenvolve instituído pelo Estado da Bahia e concluiu tratar-se de subvenção para custeio. Os seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal sintetizam esta conclusão:

Desta forma, o benefício concedido pelo Estado da Bahia - DESENVOLVE, apresenta a característica de Subvenção para Custeio, uma vez que em nenhum momento sua legislação regulamentadora determina a vinculação do incentivo com sua aplicação em atividades de implantação ou expansão. Também não existe a disciplinação para que tais recursos sejam escriturados em conta de Patrimônio Líquido, ou a forma de utilização dos valores.

Assim, conclui-se que tal benefício se enquadra no conceito de Subvenção para Custeio ou Operação, e não de subvenção para investimento. Conseqüentemente segue-se o artigo 392 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99) que dispõe que serão computadas na determinação do lucro operacional as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

A autoridade fiscal discorre sobre o momento de ocorrência do fato gerador, vinculando-o ao efetivo recebimento da subvenção, caracterizado pela antecipação do pagamento do ICMS com desconto de 90%, demonstra as receitas mensalmente auferidas em 2006, e relativamente às exigências de COFINS e Contribuição ao PIS, aqui em litígio, consigna que:

11 -COFINS

Partindo de que as subvenções aqui tratadas são as subvenções para custeio, e, portanto RECEITAS integrantes dos Resultados Operacionais, essas estão englobadas no conjunto de elementos contábeis sujeitos à tributação pela COFINS em virtude do §1º, art. 3º da Lei nº 9.718/98. Desta forma foi construída a seguinte planilha demonstrando os valores a serem lançados.

[...]

12-PIS

Seguido o determinado pelo artigo 1º da Lei nº 10.637, de 2002 e §1º, art. 3º da Lei nº 9.718/98, que estabelecem que a premissa para o cálculo da contribuição devida ao PIS/Pasep é o faturamento mensal, assim entendido, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica independentemente de sua denominação ou classificação contábil; foi confeccionada a seguinte planilha demonstrativa da diferença do tributo a ser lançada.

[...]

O voto condutor da decisão recorrida afirmou correta a exigência porque em conformidade com o Parecer Normativo CST nº 112/78, e acrescentou ser *pouco frutífera a discussão em torno do tipo de subvenção, se para investimentos ou para custeio, visto que tal diferenciação só tem repercussão na determinação do lucro real na apuração do Imposto de Renda, sendo essa diferenciação irrelevante para a tributação pelo PIS e pela Cofins*. Na seqüência, respondeu às alegações apresentadas em impugnação nos seguintes termos:

[...]

Nestes termos, afirmando que o presente caso trata de subvenção para custeio, a autoridade julgadora rejeitou a alegação da contribuinte de que ainda assim estas parcelas não se sujeitariam à incidência de COFINS e Contribuição ao PIS. Logo, não se verificou qualquer acréscimo à motivação do lançamento e o cabimento da discussão acerca da classificação das subvenções para investimento como receitas tributáveis pela COFINS e Contribuição ao PIS somente será avaliado se afastado o entendimento firmado pela autoridade lançadora de que o benefício auferido pela contribuinte representaria subvenção para custeio.

Apreciando as exigências correlatas de IRPJ e CSLL, a 2ª Turma da 2ª Câmara desta 1ª Seção decidiu, por unanimidade de votos, tratar-se aqui de subvenção para investimento. Do acórdão nº 1202-000.616 transcreve-se o voto condutor de lavra do Conselheiro Geraldo Valentim Neto:

[...]

A autoridade lançadora, por sua vez, valeu-se do que consignado em solução de consulta nos seguintes termos:

7, Na legislação aplicável ao Programa Desenvolve não há qualquer mecanismo de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal do ICMS e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico. É o que se conclui a partir da leitura dos seguintes dispositivos da Lei nº 7.980, de 2001:

[...]

8. O Regulamento do Programa Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.205, de 2002, também não impõe a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão da indústria. Nessa mesma linha, a Resolução nº 14, de 8 de abril de 2003, do Conselho Deliberativo do Desenvolve (fl. 30), que habilitou o consulente aos benefícios do programa. Esse fato retira dos valores em foco, para os efeitos da legislação do Imposto de Renda, a característica de subvenção para investimento, o que os faz tributáveis a teor do disposto no art. 392 do RIR, de 1999."

O trecho transcrito de solução de consulta não explicita o motivo da constatação de que o Regulamento do Programa Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.205, de 2002, também não impõe a efetiva e específica aplicação da subvenção nos investimentos previstos na implantação ou expansão da indústria. De outro lado, como transcrito no voto condutor do Acórdão nº 1202-000.616, referido Decreto, reafirmando o objetivo de complementar e diversificar a matriz industrial e agroindustrial do Estado e tendo em foco, dentre outras, a diretriz de fomento à instalação de novos empreendimentos industriais ou agro-industriais e à expansão, reativação ou modernização de empreendimentos industriais ou agro-industriais já instalados, inclui, dentre as atribuições do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, o exame dos projetos de desenvolvimento, para fins de fruição dos benefícios ali tratados. E assim o faz no mencionado Regulamento do Programa Desenvolve, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, apreciado na solução de consulta, como acima transcrito.

Especificamente em relação ao benefício usufruído pela contribuinte autuada, o Regulamento do Programa DESENVOLVE, em seu art. 3º, permite a dilação de prazo do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo e estabelece critérios para definição do prazo concedido e do percentual do saldo devedor diferido em razão dos investimentos promovidos. Na sequência, em seu art. 6º, trata do desconto concedido em razão da liquidação antecipada da parcela incentivada e diferida nos termos do art. 3º, do qual resulta a subvenção aqui em debate.

Considerando estas circunstâncias e a sua vinculação ao projeto que deveria ter sido apresentado ao Conselho Deliberativo para habilitação ao Programa DESENVOLVE, referidos nos arts. 7º a 9º citados no voto condutor do Acórdão nº 1202-000.616, a conclusão fiscal de que *em nenhum momento a legislação regulamentadora do benefício DESENVOLVE determina a vinculação do incentivo com sua aplicação em atividades de implantação ou expansão* exigiria a análise dos procedimentos adotados especificamente pela contribuinte para se beneficiar das vantagens aqui tributadas. De fato, nos termos do Decreto nº 8.205/2002, a contribuinte poderia ter sido beneficiada com a dilação de prazo de até 72 (setenta e dois) meses para o pagamento de até 90% (noventa por cento) do saldo devedor mensal do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo, e posteriormente antecipado o pagamento desta dívida com desconto de 90%, revertendo em seu favor parte do ICMS devido em razão dos investimentos antes promovidos. Ou seja, a aplicação em atividades de implantação ou expansão pode ter ocorrido antes da subvenção ser efetivada, dado o modelo escolhido para sua concessão.

No mais, a autoridade fiscal também observa que *não existe a disciplinação para que tais recursos sejam escriturados em conta de Patrimônio Líquido, ou a forma de utilização dos valores*, mas está reconhecido nos autos que a contribuinte destinou as vantagens auferidas para conta do Patrimônio Líquido, e a mencionada utilização, como já dito, verificou-se antes, no momento dos investimentos que geraram saldo devedor parcialmente revertido em subvenção. Significa que inicialmente a contribuinte pode ter empenhado recursos próprios para o desenvolvimento do projeto incentivado, e passando a ser devedora do ICMS por aquela razão, recuperou parte de seu investimento com recursos públicos, destinando-os a reserva de capital.

Ainda, observa-se nos autos (fls. 57/64) as Resoluções emitidas pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE de 11/02/2003 a 23/03/2005, inicialmente em face de JOSSAN S/A, e posteriormente em face da autuada, em razão de diferentes projetos (reativação das instalações industriais da Indústria de Papéis Santo Amaro S/A, expansão da capacidade produtiva de arame farpado e outros produtos em Feira de Santana, e implantação da fabricação de produtos trefilados de aço em Feira de Santana), concedendo por 12 (doze) anos benefícios de:

I – diferimento do ICMS em determinadas aquisições

II – dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado [...]

Há também benefício de *diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS relativo às aquisições de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer a sua desincorporação, nas hipóteses de importação de bens do exterior, operações internas relativas às aquisições de bens produzidos na Bahia e aquisições de bens em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas*.

Infere-se, destes termos, que ao longo da execução dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, a contribuinte pratica fatos geradores de ICMS, mas é dispensada de seus recolhimento, inicialmente mediante diferimento e depois mediante redução de parte do valor devido caso antecipado o recolhimento antes diferido. A beneficiária, portanto, compromete-se a promover os investimentos e, efetivando-os, recebe, em troca, a redução da carga tributária afetada por aqueles investimentos, mediante dispensa dos recolhimentos que seriam devidos.

Talvez as autoridade fiscais que apreciaram o benefício concedido pelo Estado da Bahia não tenham vislumbrado a necessária vinculação exigida pela lei tributária porque as atividades de implantação ou expansão são promovidas antes de a contribuinte ser favorecida financeiramente com a subvenção. Contudo, os atos instituidores do benefício estabelecem a vinculação da subvenção com a aplicação precedente, na medida em que limitam as vantagens ao saldo devedor de ICMS decorrente da implementação dos projetos referidos. Em tais condições, não há dúvida que a subvenção é *concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, consoante exige o §2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, mormente porque a beneficiária é obrigada a apresentar projeto de reativação, implementação ou ampliação de empreendimento econômico, e somente com a aprovação deste o incentivo é concedido, sempre sob a condição de *comprovação contábil e física da integral realização do investimento projetado, comprovada por laudo de inspeção emitido pela Secretaria Executiva do DESENVOLVE, e, quando necessária, com assistência do DESENBAHIA*, nos termos do art. 16 do Decreto nº 8.205/2002.

Reitere-se: os projetos de reativação, implementação ou ampliação de empreendimento econômico são apresentados antes de o benefício ser formalmente concedido. Desta forma, o fato de a vantagem tributária verificar-se depois de implementadas as aplicações necessárias ao empreendimento econômico não é suficiente para afirmar que a subvenção destinou-se à cobertura de déficits ou custeio de operações correntes. Os investimentos foram realizados com a expectativa deste retorno.

Por tais razões, para caracterizar os valores em questão como subvenção para custeio necessário seria demonstrar o descompasso entre o saldo devedor de ICMS que deixou de ser recolhido e os projetos que, apresentados ao Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, foram vinculados aos incentivos antes descritos. Presente a possibilidade desta vinculação, a subvenção em tela pode ter sido *concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos*, assim caracterizando-se como subvenção para investimento.

As exigências de COFINS e Contribuição ao PIS, por sua vez, têm em conta a caracterização daquelas parcelas como *Subvenção para Custeio ou Operação*, o seu necessário cômputo no lucro operacional a teor do art. 392 do RIR/99, o necessário registro destas parcelas como receita obtida no momento do desconto concedido, e a inclusão destas subvenções para custeio como receitas integrantes dos resultados operacionais, assim alcançadas pelo art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 e art. 1º da Lei nº 10.637/2002. A autoridade lançadora nada disse acerca da possibilidade de incidência das referidas contribuições ainda que se admitisse a subvenção como referente a investimento.

Como antes mencionado, a autoridade julgadora de 1ª instância asseverou que *as subvenções para investimentos integram o resultado não-operacional*, e assim como as subvenções para custeio integrariam a base de cálculo da COFINS e da Contribuição ao PIS, na medida em que não há hipótese de exclusão ou isenção que as contemple. Todavia, a manutenção da exigência, naquele momento, justificou-se em razão da validação da interpretação fiscal em favor da caracterização da subvenção como de custeio.

Já aqui, concluindo-se que a acusação fiscal não traz elementos suficientes para caracterizar a subvenção como sendo de custeio, e ante todas as evidências que lhe atribuem a natureza de subvenção para investimento, a manutenção das exigências de COFINS e Contribuição ao PIS dependeria de motivação expressa, no lançamento, em favor da incidência destas contribuições também de resultados daquela natureza, mormente tendo em conta que esta acusação subsidiária não foi obstaculizada por conduta omissiva do sujeito passivo. Em tais circunstâncias, o acréscimo de razões para eventual manutenção da exigência representaria clara inovação, em prejuízo à defesa do sujeito passivo e, especialmente, depois do decurso do prazo decadencial para complementação do lançamento.

Frente a tais circunstâncias, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, e também afastar as exigências de COFINS e Contribuição ao PIS aqui veiculadas.

Assim, deve ser desconstituída a decisão recorrida na ponto em que afirmou o cabimento das exigências de Contribuição ao PIS e de Cofins com fundamento em interpretação da legislação tributária não invocada na acusação fiscal. Em consequência, resta prejudicada a apreciação da matéria que pretendia reverter tal fundamento em seu mérito.

Por fim, esta Conselheira divergiu do I. Relator e negou provimento ao recurso em relação à *multa isolada por falta de recolhimento de estimativas*, para manter as multas isoladas em discussão, na parte em que a exigência se deu concomitantemente com a multa proporcional aplicada aos tributos devidos no ajuste anual de 2012, reafirmando os fundamentos exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas:

Dito isso, tem-se que 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.[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, 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. Veja-se:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

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

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

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 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, exceção 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, inelutavelmente, 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 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 subsequente³.

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 referida 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:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009⁴

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

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 2012⁵

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

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.

³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

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; 920-201.833, 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.

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁶

[...]

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 2014⁷

[...]

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.

⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

⁷ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

[...]

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, 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 sumulares⁸ à parcela do litígio já pacificada.

⁸ 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 do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

Assim, a 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, 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

[...]

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.

[...]

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 argumente 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 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 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 devidos⁹ e exigidas de forma isolada.

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.

⁹ 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)

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 Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

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 Vitta¹⁰:

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,

¹⁰ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

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.

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 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*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.

Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda 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 menor¹¹. 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 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 atuados 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

¹¹ 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)

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.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de

imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

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 aplica-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 antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais 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 assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056¹²:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual

¹² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de

tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.”

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹³

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.¹⁴ (destaques acrescidos).

Estariamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

¹³ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

¹⁴ Idem, Idem

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Livro de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Livro de que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema haviam sido editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, sendo o acórdão mais recente o exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020¹⁵ e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. 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.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Recentemente, porém, noticiou-se que as duas turmas do Superior Tribunal de Justiça teriam se alinhado sob este entendimento, nos termos dos julgados proferidos à unanimidade no REsp nº 2.104.963/RJ¹⁶, de 05/12/2023, e no REsp nº 1.708.819/RS¹⁷, de 07/11/2023.

Primeiramente cabe observar que o REsp nº 2.104.963/RJ não teve em conta exigência cumulada de multa proporcional com multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas. A cumulação da multa proporcional, no caso, se deu com multa de ofício aplicada por inobservância do dever de manter arquivos magnéticos, como registrado no voto condutor do acórdão de 05/12/2023:

Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação

¹⁵ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

¹⁶ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

¹⁷ Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator Sérgio Kukina. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

De toda a sorte, como antes registrado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já vinha se manifestando contrariamente à cumulação da multa de ofício proporcional com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Apenas que tal julgado, de 2020, contou com a participação de Ministros que não mais integram a Segunda Turma.

Com respeito ao julgado proferido no REsp nº 1.708.819/RS, releva notar que a unanimidade foi extraída sem a participação do Ministro Benedito Gonçalves, ausente justificadamente. Ainda, embora os fundamentos da decisão em questão tratem dos dispositivos legais que autorizam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional, nas duas passagens do voto que referem o caso em discussão, vê-se que o questionamento era dirigido a penalidades no âmbito aduaneiro:

O magistrado a quo denegou a ordem, decidum este mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por fundamentos que podem ser resumidos nos seguintes termos: (I) constituem multas isoladas aquelas aplicadas pela Administração Aduaneira em decorrência de infração administrativa ao controle das importações; (II) a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada tem natureza diversa da multa de ofício. Esta última objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e sua aplicação não implica ilegalidade, podendo, inclusive, incidir de forma cumulativa; e (III) a concessão de parcelamento é atividade discricionária da administração tributária, devendo o optante submeter-se às suas regras especiais e condições bem como aos seus requisitos.

[...]

Na espécie, entendeu o acórdão recorrido pela possibilidade de cumulação das multas, nos seguintes termos (fls. 620/621):

Como se vê, pretende a impetrante o reconhecimento de que as multas administrativas aplicadas constituem multa de ofício, para fins de gozo dos benefícios previstos na Lei 11.941 de 2009, que estabelece regime de parcelamento de débitos tributários. Com efeito, cabe observar que a multa de ofício objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e, com isso, obriga o Fisco, mediante complexo procedimento de fiscalização, a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Todavia, a multa aqui analisada decorre da infração administrativa ao controle das importações, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento dos tributos incidentes na importação. É certo, pois, que se trata de multa isolada, e não de multa de ofício. No que se refere à alegação de impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício, melhor sorte não assiste à impetrante. Conforme esclareceu o juiz da causa, 'a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada - caso dos autos - tem expressa permissão para ser aplicada cumulativamente com outras penalidades administrativas, conforme disposto no § 2º do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

[...]

Estes descompassos, somados ao fato de que ainda não se verificou o trânsito em julgado das referidas decisões, assim como não há notícia se houve interposição de recurso extraordinário nos correspondentes autos, impedem qualquer cogitação de mudança do entendimento até então afirmado por esta Conselheira.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-*

calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa