



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13362.000235/2004-76
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.882 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 13 de setembro de 2021
Recorrente JORGE BATISTA & CIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas independentemente da apuração do tributo devido no ajuste anual, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário ou mesmo se o sujeito passivo apurar prejuízo fiscal no ajuste anual..

A aplicação da Súmula CARF nº 105 somente é cabível quando houver lançamento de multa de ofício sobre tributo apurado no ajuste anual em concomitância com multa isolada sobre estimativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-011.882 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 13362.000235/2004-76

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte, em face do acórdão n.º 1802-00.660, de 03/11/2010, proferidos pela antiga 2ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O acórdão recorrido foi assim ementado e decidido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

PERDA NA ALIENAÇÃO DE BENS E VALORES ORIUNDOS DE INCENTIVOS FISCAIS.

Não será dedutível na determinação do lucro real a perda apurada na alienação ou baixa de investimento adquirido mediante dedução do imposto devido pela pessoa jurídica.

VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS. RECEITAS DECLARADAS A MENOR EM RELAÇÃO ÀS REGISTRADAS NA ESCRITA CONTÁBIL. INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO ESTIMATIVA MENSAL. DESCUMPRIMENTO DO DEVER DE ANTECIPAR IMPOSTO. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA.

Tendo optado pela forma de tributação dos lucros com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita às antecipações mensais do Imposto de Renda por estimativa, ou o levantamento de balanços ou balancetes mensais de redução ou suspensão do imposto. O não recolhimento do imposto a título de estimativas mensais ou o recolhimento a menor sujeita a pessoa jurídica a multa isolada de ofício.

MULTA ISOLADA. REDUÇÃO DA PENALIDADE DE 75% PARA 50%. RETRO ATIVIDADE BENÍGNA.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURADA.

A apresentação de DIPJ, referente IRPJ apurado com base no Lucro Real anual, não exclui a responsabilidade por infração - falta de recolhimento da antecipação do imposto mensal sobre base estimada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto do Relator.

A decisão recorrida considerou que cabe a multa isolada sobre estimativas devidas e não pagas, ainda que os valores porventura recolhidos sejam superiores ao ajuste de IRPJ ou CSLL no fim do período ou ainda que haja prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL. A decisão aplicou a retroatividade benigna da alteração promovida pela Lei n.º 11.488/2007, reduzindo o percentual da multa de 75% para 50%.

Em seu recurso especial, o contribuinte alega divergência jurisprudencial quanto à aplicação do inciso IV do §1º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, defendendo que a multa somente pode ser aplicada durante o curso do próprio ano-calendário ou quando resultar em prejuízo ao

Fisco, como, por exemplo, o tributo devido no ano-calendário for superior às estimativas recolhidas. No caso concreto, como foi apurado saldo negativo no final do ano, não houve prejuízos aos cofres públicos. Para comprovar a divergência, indicou os paradigmas nº 105-17.280 e 103-22.931.

O despacho de admissibilidade de e-fls. 520 e ss. deu seguimento ao recurso especial interposto.

Intimada do despacho de admissibilidade, a PGFN apresentou contrarrazões ao recurso especial do contribuinte, arguindo que a legislação determinou a aplicação da multa isolada, independentemente do tributo apurado no fim do ano-calendário, mesmo nos casos de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL, como não limitou o lançamento ao curso do ano-calendário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

O recurso especial foi considerado tempestivo e a divergência demonstrada no despacho de admissibilidade, não tendo a PGFN contestado a análise dos pressupostos recursais. Assim, conheço do presente recurso.

As contrarrazões são tempestivas (encaminhamento dos autos à PGFN em 14/09/2016, com retorno em 28/09/2016) e delas conheço.

Conforme exposto acima, o dissídio refere-se à interpretação do inciso IV do §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, no período anterior à nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

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

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

[...]

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

[...]

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;

Com a nova redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, a referida penalidade passou a ter o seguinte contorno:

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

[...]

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: [\(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007\)](#)

a) na forma do [art. 8.º da Lei n.º 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; [\(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007\)](#)

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

A alteração promovida resultou na redução do lançamento ao percentual de 50% das estimativas não pagas, efetuada pela decisão recorrida.

Por sua vez, o lançamento consistiu em IRPJ devido para o ano de 2000, além de multa isolada para os anos de 1999, 2000, 2001 e 2002.

O primeiro ponto a ser analisado diz respeito à aplicação da Súmula CARF n.º 105, abaixo transcrita:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1.º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSSL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Nos presentes autos, não há lançamento de multa de ofício sobre IRPJ apurado no ajuste anual para os anos de 1999, 2001 e 2002, mas apenas o lançamento de multas isoladas, razão pela qual não há concomitância de aplicação das duas multas. Portanto, a referida súmula não se aplica para estes anos. Contudo, embora a súmula mencionada não tenha aplicação obrigatória e direta sobre o caso concreto, é necessário dar efetividade ao raciocínio desenvolvido na súmula, para as situações anteriores à modificação introduzida pela Lei n.º 11.488/2007 no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

Assim, ao analisar o paradigma mais recente da CSRF, utilizado para a redação da súmula, verifica-se que o voto caminhou no sentido de que as antecipações são meio para almejar o tributo devido no ajuste do ano, sendo este o bem jurídico que deve ser tutelado. Transcrevo parcialmente o voto proferido no paradigma n.º 9101-001.307:

“Por seu Turno, a Fazenda Nacional fundamenta seu recurso especial na alegação de que o acórdão contrariou a lei, ao afastar a multa isolada.

Sobre o tema, permito-me reproduzir considerações que já apresentei em ocasiões precedentes, quando enfrentei a questão.

[...]

Na verdade, os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1o., art. 44 da Lei 9.430/96 têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao

recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só pode ser exigida durante aquele ano-calendário, de vez que, com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano-calendário (31/12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique. A partir daí, surge uma nova base impositiva, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão somente do inciso I, § 1o. do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex officio*, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1o do mesmo diploma legal. Até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda, relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

A jurisprudência predominante neste E. Conselho e mesmo nesta E. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais é no sentido da impossibilidade de aplicação concomitante das duas multas, conforme se depreende do Acórdão CSRF/0105.838, Sessão de 15 de abril de 2008, tendo como Relator o Ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, e por ser o seu voto por demais elucidativo, peço *vênia* para transcrevê-lo na sua integralidade, eis que tratou das hipóteses em que a mesma – Multa Isolada – não deve subsistir. Vejamos:

[...]

Ressalto, inicialmente, que a divergência não se situa na necessidade de dar efetividade ao regime de estimativa, porquanto o intérprete deve atribuir a lei o sentido que lhe permita a realização de suas finalidades. Mas, a pretexto de concretizá-lo, não se pode menosprezar o sentido mínimo do texto legal. Por força da segurança jurídica, a interpretação de normas que imponham penalidades deve ser atenta ao que dispõe os textos normativos e esses oferecem limites à construção de sentidos.

Na verdade, Kelsen já dizia que toda norma legal deriva de uma vontade préjurídica (um querer), mas a dificuldade do intérprete repousa na identificação de o que se reputará como sendo essa vontade. No dizer de Marçal Justen Filho, não há qualquer caráter predeterminado apto a qualificar o interesse como público. Sustenta que "o processo de democratização conduz à necessidade de verificar, em cada oportunidade, como se configura o interesse público, Sempre e em todos os casos, tal se dá por meio da intangibilidade dos valores relacionados aos direitos fundamentais". /

Nessa trilha de raciocínio, iniciaremos pelo exame das formulações literais, isolando os enunciados prescritivos e sua estrutura lógica, para depois alcançar as significações normativas e, como produto final, a regra jurídica. Norma não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos textos².

Nesse sentido, o artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 prescreve, de forma sintética, o seguinte:

[...]

O exame literal dos textos legais acima transcritos evidencia que o caput do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 determina que a multa seja calculada "sobre a totalidade ou diferença de tributo". Ou seja, as penalidades previstas nos incisos I e II, e no §1º, IV, referem-se todas à falta de pagamento de tributo. Assim, ambas as penalidades

discutidas nesse processo, por força da previsão legal, incidem sobre a mesma base de cálculo, ao contrário, do que se faz crer a Procuradoria da Fazenda Nacional.

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro — base de cálculo do tributo só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

O aplicador, diante dessas proposições extraídas do texto legal, deve buscar a interpretação que alcance a coerência interna do conjunto, por isso a construção lógica da regra jurídica não pode levar ao cumprimento de um enunciado prescritivo e ao necessário descumprimento de outro do mesmo dispositivo legal. O intérprete deve buscar o sentido do conjunto que afaste contradições, afinal, dentre a moldura de significações possíveis de um texto de direito positivo a escolha do intérprete de ser feita em consonância com todo ordenamento jurídico.

Nesse sentido, vale lembrar que o rigor é maior em se tratando de normas sancionatórias, não se devendo estender a punição além das hipóteses figuradas no texto.

Além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de aplicação de penalidades, é absolutamente incompatível com a essência dos princípios que estruturam os sistemas jurídicos no contexto dos regimes democráticos.

Reportando-me a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo da regra sancionatória, a semelhança da regra de incidência tributária, apresenta três funções: (i) compor a específica determinação da multa; (ii) medir a dimensão econômica do ato delituoso, e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da infração. A primeira função permite apurar o montante da sanção. Na segunda, o valor adotado como base de cálculo busca aferir o quanto o sujeito ativo foi prejudicado (função reparadora) e para garantir eficácia a norma (função desestimuladora da conduta ilícita).

Por fim, a última função da base de cálculo atende a exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção. Se a conduta visa coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada é o montante não pago. Se, por outro lado, a conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever instrumental não relacionado à falta de recolhimento de tributo, não seria razoável adotar essa grandeza como base de cálculo. Nessa mesma linha, a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.

Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio da proporcionalidade punitiva. A punição prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 pelo não recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo (75% do valor da estimativa). Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.

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

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

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

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

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal.

Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo."

Depreende-se das razões acima transcritas, que um dos paradigmas que deu origem à súmula considerou que, após o encerramento do ano-calendário, a base da multa isolada seria o tributo devido no ajuste e que não caberia duas sanções sobre a mesma grandeza, devendo permanecer a multa sobre o tributo, pois as antecipações teriam como maior bem a ser tutelado, o recolhimento do tributo efetivamente devido ao final do ano.

Assim, se as estimativas recolhidas superarem o tributo devido ou não houver tributo devido pela apuração de prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL, não haveria que se falar em base para imposição de multa isolada.

Sem embargo de opinião pessoal contrária ao raciocínio desenvolvido no paradigma que deu origem à Súmula CARF n.º 105, sigo as razões adotadas no referido para os períodos anteriores à vigência da alteração do artigo 44 pela Lei n.º 11.488/2007 quanto à impossibilidade de base para a multa isolada, nos casos de estimativas recolhidas maiores que o devido ou existência de prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL.

No presente caso, houve estimativa paga a maior que o tributo devido nos anos de 1999, 2000, 2001 e 2002, conforme a ficha da DIPJ de apuração do IRPJ do ano-calendário (e-fls. 210, 211, 212 e 213). Assim, não cabe o lançamento da multa isolada.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas