



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13411.000674/2004-56
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.078 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 01 de setembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SUPERGESSO S A INDUSTRIA E COMERCIO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO. FATOS GERADORES ANTERIORES A 2007. SÚMULA CARF Nº 105.

Súmula CARF nº 105: *A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

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

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar base negativa no ajuste anual.

ACÓRDÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO REFORMADO. FUNDAMENTO DE PROCEDÊNCIA AFASTADO. TEMAS PREJUDICADOS. NECESSIDADE DE RETORNO PARA A INSTANCIA A QUO.

Uma vez superado e afastado fundamento de procedência do Recurso Voluntário que matinha relação de *prejudicialidade* com outras matérias, que não foram apreciadas por tal motivo, deve ser determinado o retorno dos autos à Instância *a quo* para a análise de tais temas, por meio de novo Acórdão.

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 maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator), Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Luis Henrique Marotti Toselli, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de

votos, em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado) votou apenas quanto ao retorno dos autos ao colegiado de origem, visto que o conhecimento do Recurso Especial e o mérito foram votados pelo conselheiro André Mendes de Moura na reunião anterior.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 797 a 804) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em face do v. Acórdão n.º 1102-000.315 (fls. 773 a 781), proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, na sessão de 02 de setembro de 2010, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte, complementado pelo v. Acórdão n.º 1401-001.454 (fls. 791 a 795), proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da mesma Seção, entendendo pelo afastamento das multas isoladas sobre estimativas de CSLL não adimplidas. Confira-se as ementas dos v. Acórdãos e trecho que esclarece o alcance dos Embargos de Declaração acatados:

Acórdão n.º 1102-000.315:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

CSLL APURADA PELO REGIME DO LUCRO REAL ANUAL. ANTECIPAÇÕES DO TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO-CALENDÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO LANÇAMENTO SUPLEMENTAR OU DA REPETIÇÃO.

Os recolhimentos mensais da CSLL calculados sobre a receita bruta auferida nesses períodos, as denominadas estimativas, não caracterizam pagamentos do imposto a ser apurado com o balanço patrimonial levantado no final do ano-calendário, mas sim meras antecipações. A feição de pagamento, modalidade extintiva da obrigação tributária, só se exterioriza em 31 de dezembro, pois aí ocorrente o fato gerador da contribuição social sobre o lucro líquido da pessoa jurídica optante pelo regime de tributação anual e no qual o real valor do tributo se exterioriza, marco esse em que se inicia a contagem do prazo decadencial para o fisco exercer seu direito de constituir crédito tributário suplementar ou para o contribuinte exercer seu direito de repetição de valor eventualmente antecipado a maior que o devido, o denominado saldo negativo.

Lançamento efetuado em 08/09/2004, afeto ao ano-calendário de 1999, não atrai o fenômeno decadencial.

MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA

O direito fiscal de lançar multa aplicada isoladamente decai em 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Lançamento efetuado em 08/09/2004, afeto aos meses de janeiro a setembro de 1999, não atrai o fenômeno decadencial.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

DIFERENÇAS ENTRE OS VALORES DO TRIBUTO INSERTOS NA ESCRITA MERCANTIL E AQUELES CONFESSADOS EM DCTF E/OU PAGOS.

Pertine o lançamento afeto às diferenças, a maior, resultantes do confronto entre os valores do tributo registrados na escrituração mercantil ou fiscal e aqueles efetivamente declarados (confessados) na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) ou efetivamente pagos.

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A multa isolada é inaplicável quando se constata que o valor do tributo devido no encerramento do exercício é inferior ao calculado por estimativas.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Acórdão nº 1401-001.454

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE DO JULGADO. CABIMENTO.

São cabíveis embargos de declaração para corrigir obscuridade de acórdão. No caso, o primeiro argumento contido no voto vencedor da decisão embargada era incorreto e desnecessário.

Embargos Acolhidos

(...)

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de acolher os embargos de declaração opostos, para sanar a obscuridade apontada, e, assim, excluir o primeiro argumento contido no voto vencedor, segundo a qual a simples falta de transcrição dos balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a aplicação da multa isolada, rerratificando o Acórdão nº 1102000.315, de 02 de setembro de 2010, sem efeitos infringentes.

Em resumo, a contenda tem como objeto exação de CSLL e penalidades correspondentes, inclusive multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, nos ano-calendário de 1999 a 2002.

Registre-se, desde já, que a celeuma que prevalece no presente feito é apenas em relação ao cabimento das multas isoladas pela falta de pagamento das estimativas mensais de CSLL.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Inicialmente, esclareço que fui designado redator ad hoc nos termos do Despacho de Designação datado de 29/05/2015 (fls. 771) e que o conteúdo do relatório e voto vencido a seguir exarados corresponde à minuta de acórdão que encontrava-se anexada a este processo na presente data.

"Em foco recurso voluntário visando a reforma da decisão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte/MG que julgou procedente o lançamento efetuado em 08/09/2004 pela Delegacia da Receita Federal em Petrolina/PE com vistas a exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativa aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, acrescida de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e juros moratórios correspondentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC), como também, de multa isolada de 75% (setenta e cinco por cento), calculada sobre a receita bruta mensal dos períodos de agosto de 1999 a novembro de 2002 em razão da falta de recolhimento das estimativas.

A ação fiscal imputa a existência de valores a título de provisão para contribuição social na Demonstração do Resultado do Exercício Social, transcrita no livro Diário, sem que tenha havido pagamentos correspondentes ou confissão na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Ainda, relata que nas Declarações de Informações Econômico Fiscais (DIPJs) a contribuinte optou pela tributação do lucro na forma do Lucro Real anual, apurando o tributo no final do ano-calendário, porém, não efetuou qualquer recolhimento de estimativa com base nas receitas brutas mensais, razão pela qual aplicou-lhe a multa isolada de que trata o artigo 957, inciso IV, do Regulamento do Imposto de Renda.

Impugnando o lançamento a contribuinte alegou preliminar de decadência do direito fiscal de lançar as parcelas geradas até setembro de 1999 em razão de se tratar de tributos sujeitos ao regime de lançamento denominado "por homologação" previsto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto ao mérito, aduziu que deixou de recolher as estimativas porque houve prejuízos contábil e fiscal ao longo dos meses de janeiro a novembro dos anos de 1999 a 2002, consoante informado nas respectivas DIPJs e conforme atestam os balancetes apresentados à Fiscalização, bem assim, que o fato destes não se encontrarem transcritos no livro "Diário" não autoriza torna-los inservíveis como elemento da contabilidade e meio de prova, de forma que, na linha de jurisprudência do Conselho de Contribuintes, não procede a exigência de multa isolada.

Por fim, asseverou que a multa fere o princípio da razoabilidade e ainda que não haveria justificativa legal para cobrança de juros à taxa do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC), além de indevida incidência sobre o débito acrescido de juros vencidos, ao invés de ser aplicada sobre o débito originário (anatocismo).

Ao final, requereu perícia e a improcedência da denúncia fiscal.

Aquela 2ª Turma de Julgamento admitiu a impugnação e refutou a preliminar de decadência ao entendimento de que a contagem do prazo na forma estatuída no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN) só se aplica se existirem pagamentos, condição essencial para aplicação do regime do lançamento conhecido "por homologação", sendo que no caso nem mesmo valor declarado em DCTF existe, de forma que a norma de contagem é aquela prevista no artigo 173, I, desse diploma legal.

Consignou, também, que independentemente da transcrição ou não dos balancetes mensais é entendimento da Administração, ancorada nos artigos 1.180 a 1.184 do novo Código Civil, Parecer Normativo CST nº 97, de 1º de novembro de 1978 e Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, que a não

escrituração do livro “Diário” até a data fixada para pagamento da contribuição do respectivo mês implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução, sendo que, no caso, os balancetes apresentados foram elaborados com base em livro escriturado e registrados muito tempo depois do prazo de recolhimento das estimativas, assim arrematando:

Confirmam estes fatos as próprias DIPJ, apresentadas tempestivamente segundo informação do impugnante, e anexadas por cópia às fls. 297/523. De acordo com esses documentos, nas fichas correspondentes ao cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido mensal por estimativa, foi indicada a forma de tributação "Com Base na Receita Bruta e Acréscimos", tendo os campos correspondentes ficado "zerados". Ou seja, quando foram apresentadas as DIPJ 2000, 2001, 2002 e 2003, relativas aos anos- calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002, respectivamente, o contribuinte não dispunha dos resultados da apuração do lucro real levantados com base nos balancetes de forma a atestar a suspensão ou redução da contribuição devida em cada mês.

Caso efetivamente o contribuinte tivesse à disposição os balancetes mensais como alega, bastaria efetuar o preenchimento das DIPJ "Com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução", retratando o resultado do mês, correspondente. O fato ora constatado, mais uma vez, depõe contra os argumentos da defesa.”

Contudo, houve por reduzir a multa isolada a 50% (cinquenta por cento), calculada sobre o valor das estimativas que deixaram de ser antecipadas, em razão do advento da nova redação do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996 trazida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 e em cumprimento ao princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, II, “c”, do CTN.

Por fim, entendeu desnecessária a realização de perícia e que a multa isolada não é tributo e sim penalidade, de forma que não cabe cogitações de confisco, bem como, quanto os juros à taxa SELIC, que os mesmos são aplicados por expressa disposição legal, descabendo análises quanto a ilegalidade e/ou inconstitucionalidade das normas.

Ciente do decisório em 20 de agosto de 2008, fl. 743, a contribuinte apresentou em 18 do mês seguinte o recurso de fls. 747/762 no qual reprisa os argumentos expendidos na peça impugnatória e requer, ao final, seu provimento.

É o relatório, em apertada síntese.”

Como visto, a DRJ, deu apenas provimento parcial à Impugnação da Contribuinte (fls. 690 a 707 a 116), aplicando a retroatividade da regra mais benéfica prevista no art. 106 do CTN, reduzindo as multas isoladas para a monta de 50%, mantendo os demais aspectos da exigência fiscal. Inconformada, a ora Recorrida apresentou *Apelo* voluntário a este E. CAREF, o qual restou julgado parcialmente procedente por meio do v. Acórdão nº 1102-000.315, para afastar as penalidades isoladas.

Intimada, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração (fls. 783 a 785), que foram acolhidos, dando margem à prolatação do v. Acórdão nº 1401-001.454, que excluiu das razões de decidir o fundamento de que *a simples falta de transcrição dos balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a aplicação*

da multa isolada, reconhecendo, que no caso, sequer existiam tais balancetes ao tempo das estimativas.

Em seguida, foi interposto o Recurso Especial agora sob análise, demonstrando a suposta existência de divergência jurisprudencial regimentalmente exigida, trazendo acórdão paradigmas que nos se entendeu pela manutenção das multas isolada por falta de recolhimento de estimativas, mesmo quando o resultado tributário do período correspondente era inferior à apuração mensal ou mesmo negativo (prejuízo), requerendo o reestabelecimento das penalidades.

Processado, o Recurso Especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional foi integralmente admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 807 e 811, reconhecendo que *resta demonstrada a divergência arguida: no acórdão recorrido, entendeu-se que a multa isolada é inaplicável quando se constata que o valor do tributo devido no encerramento do exercício é inferior ao calculado por estimativas; de outra forma, nos acórdãos paradigmas, entendeu-se que é válida a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que a atuada tenha apurado prejuízo ao final do período base anual*.

Cientificada, a Contribuinte ofertou suas Contrarrazões (fls. 821 a 829), questionando o conhecimento do *Apelo* fazendário em razão da ausência de combate a todos fundamentos do v. Acórdão recorrido e suposta contrariedade da sua pretensão ao teor da Súmula CARF nº 93. No mérito, arrimada em jurisprudência, defende a manutenção da decisão recorrida.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67 do Anexo II do RICARF instituído pela Portaria MF nº 343/2015.

Conforme relatado, a Contribuinte, questiona o conhecimento do *Apelo* da Fazenda Nacional em suas Contrarrazões aduzindo, em suma, que o Recurso Especial apresentado *não impugnou os motivos que levaram a Turma decidir pelo afastamento da multa isolada, qual seja: inexistência de suporte fático suficiente à imputação da multa isolada sobre estimativas o simples fato de não ter o contribuinte transcrito no livro diário os balancetes de suspensão/redução.*

E acrescenta que tal entendimento da C. Turma Ordinária *a quo*, supostamente não combatido pela Recorrente, está estampado na Súmula CARF nº 93, de modo que a pretensão recursal afrontaria tal entendimento sumular.

Não procedem tais afirmações.

Como restou muito claro no v. Acórdão nº 1401-001.454, que acolheu os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional em face do v. Acórdão nº 1102-000.315, o I. Relator *ad hoc* excluiu o pretenso fundamento não atacado pela Procuradoria das razões de decidir do r. *decisum*, inclusive reconhecendo a inaplicabilidade de tal conclusão ao presente caso, na medida que os balancetes foram levantados após o vencimento das estimativas.

Confira-se o trecho conclusivo do v. Acórdão nº 1401-001.454:

Ademais, o afastamento da multa isolada foi, efetivamente, motivado pelo segundo argumento contido no voto vencedor, qual seja, o de que é inaplicável a multa isolada, após o respectivo exercício, quando se constata que o valor devido é inferior ao calculado por estimativa. Veja-se, nesse sentido, o trecho final desse voto:

Considerando que os valores devidos informados nas DIPJ (fls. 322, 354, 408 e 481) eram inferiores aos apurados por estimativa (fls. 36 a 38) materializou-se a hipótese prevista no entendimento jurisprudencial acima reproduzido.

Portanto, o primeiro argumento contido no voto vencedor é incorreto e desnecessário.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de acolher os embargos de declaração opostos, para sanar a obscuridade apontada, e, assim, excluir o primeiro argumento contido no voto vencedor, segundo a qual a simples falta de transcrição dos balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a aplicação da multa isolada, rerratificando o Acórdão nº 1102000.315, de 02 de setembro de 2010, sem efeitos infringentes.
(destacamos)

Desse modo, está claro que o derradeiro *ratio decidendi*, na verdade, foi singular, resumindo-se ao entendimento de que *é inaplicável a multa isolada, após o respectivo exercício, quando se constata que o valor devido é inferior ao calculado por estimativa*, contanto com arrimo jurisprudencial, devidamente colacionado no texto do v. Acórdão nº 1102-000.315.

Ao seu turno, confira-se, respectivamente, ementas e trechos dos Acórdãos paradigmas nº 108-06.571 e 1401-00.429:

Acórdão nº 108-06.571

IRPJ - ESTIMATIVA - FALTA DE RECOLHIMENTO - MULTA ISOLADA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA EM FACE DO PREJUÍZO - INOCORRÊNCIA - O art. 44, I, § 1º, IV, da Lei 9430/96 prevê expressamente a hipótese de incidência da multa isolada quando a empresa, sujeita ao recolhimento por estimativa, deixar de fazê-lo, ainda que tenha ao final do período base anual apurado prejuízo. Portanto, a apuração de prejuízo ou a entrega da Declaração com prejuízo não corresponde à denúncia espontânea do art. 138 do CTN, que estabelece a exclusão da responsabilidade da infração se esta for denunciada com o recolhimento do tributo, o que não ocorreu.

Recurso negado.

(...)

Entretanto, o lançamento não é relativo ao fato de ter a Receita Federal deixado de arrecadar algum valor, em caráter definitivo. Aliás, se fosse, deveria ser exigido o tributo correspondente, acrescido de multa de ofício e juros moratórios.

A mens legis é única e tão somente no sentido de punir o indivíduo que não cumpre a sua obrigação de recolher o IRPJ e a CSL, pelo regime de estimativa, ainda que encerrado o ano-base com prejuízo (e base de cálculo negativa). E essa punição é a multa do art. 44 da Lei 9430/96, nos seguintes termos:

(...)

Portanto, não faz parte da hipótese normativa a situação de encerrar o período-base com lucro tributável; a premissa da aplicação da multa isolada é

desobedecer o recolhimento por estimativa, apenas.

Acórdão nº 1401-00.429

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

DECADÊNCIA PENALIDADE MULTA ISOLADA ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. A contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário relativo a penalidades, deve observar as regras contidas no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ainda que a obrigação acessória inadimplida se refira a tributo sujeito a lançamento por homologação.

MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Cabível lançamento de ofício da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, quando o sujeito passivo não efetuar o pagamento ou recolhimento integral da antecipação do imposto.

(...)

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal.

a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;

b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado. (grifos da Recorrente)

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.

A simples análise de tais *partículas* dos Acórdãos paradigmas evidencia e confirma a clara existência de dissídio jurisprudencial entre as C. Turmas Ordinárias desse E. CARF, bastando para satisfazer a exigência da hipótese recursal tratada no art. 67 do RICARF vigente ao tempo da interposição do Recurso Especial fazendário.

Desse modo, deve ser conhecido o *Apelo* da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Mérito

Uma vez conhecido o Recurso Especial oposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, passa-se a apreciar a matéria submetida a julgamento, qual seja, a legitimidade da aplicação da multa isolada pela ausência de recolhimento de estimativas, mesmo *quando se constata que o valor do tributo devido no encerramento do exercício é inferior ao calculado por estimativas*.

Alega a Recorrente que a sanção foi aplicada dentro da plena licitude e *literalidade* de sua previsão, vez que a redação do art. 44, §1º, inciso IV, que previa tal sanção ao tempo da ocorrência dos fatos colhidos chegava a ressaltar em sua redação que a punição era devida *ainda que [o contribuinte] tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*.

Transcreve diversos julgados administrativos favoráveis à sua pretensão de reforma do v. Acórdão recorrido, e atos normativos da Receita Federal do Brasil. Ao final, frisa que apenas a *lei* pode dispensar e reduzir penalidades, nos termos do art. 97 do CTN.

Assim, defende que correta a penalização da Contribuinte pelas multas isoladas, calculadas com base nas estimativas mensais.

Pois bem, o tema não é novo. Pelo contrário, há décadas a matéria em questão vem sendo analisada neste E. CARF, havendo farta jurisprudência sobre o tema, inclusive desta C. 1ª Turma da CSRF.

E como se observa, é incontroverso o fato atestado, provado e reconhecido pelo I. Relator do v. Acórdão recorrido, de que, *os valores devidos informados nas DIPJ (fls. 322, 354, 408 e 481) eram inferiores aos apurados por estimativa (fls. 36 a 38)*.

Nessa toada, este Conselheiro já se pronunciou sobre a celeuma jurídica na aplicação da referida sanção, quando da relatoria do V. Acórdão nº 1402-003.898, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, publicado em 11/07/2019, oportunidade em que, inclusive, valeu-se do voto vencido da I. Conselheira Cristiane Silva Costa, proferido no mais recente precedente sobre matéria apreciado por esta C. 1ª Turma da CSRF, estampado no Acórdão nº 9101-003.802, publicado em 07/01/2019. Confira-se:

Como se observa do relatório, a matéria sobre apreço refere-se à possibilidade de se exigir dos contribuinte, antes de 2007 (a matéria controversa no presente caso apenas abrange penalidades referentes às estimativas mensais apuradas em janeiro e fevereiro de 2004 e novembro de 2005), após o encerramento do período de apuração, em ano-calendário em que o Contribuinte percebeu prejuízo.

(...)

Além do recolhimento das sanções referentes ao ano-calendário de 2007 (que justificou a desistência impugnatória do tema), em termos probatórios, o direito alegado da Recorrente depende apenas da demonstração de que teria verificado prejuízo nos anos-calendário de 2004 e 2005.

Contudo, não obstante tenha a Contribuinte acostado suas DIPJs integrais de ambos os períodos à sua Impugnação, demonstrando o prejuízo percebido na apuração do Lucro Real naqueles anos-calendário (vide fls. 223 e 303, especificamente), a própria Fiscalização faz a mesma prova, quando lavratura da Autuação, já em setembro de 2008 (vide fls. 16 e 52, especificamente). Ou seja, tal fato é incontroverso.

Tal tema foi muito debatido no antigo e predecessor C. Conselho de Contribuinte e mesmo neste E. CARF, nas últimas duas décadas. A divergência de posicionamentos, antagônicos, baseia na interpretação atribuída ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, confrontando a redação de seu caput com o inciso IV do seu §1º, antes das alterações promovidas pela MP nº 351/2007, e na natureza tributária das estimativas, de mera antecipação do tributo devido ao final do ano-calendário.

Até o final de 2014, a matéria era julgada favoravelmente à pretensão da Contribuinte pela C. 1ª Turma da CSRF, vindo, posteriormente, tal N. Colegiado, a alterar seu posicionamento.

Tendo em vista a natureza exclusivamente jurídica do debate ora empregado, bem como a clareza da matéria envolvida e a existência de centenas precedentes jurisprudenciais administrativos sobre tema, adota-se a seguir, na certeza de não se estar promovendo o afastamento ou a negativa de vigência a dispositivo legal, como fundamento das razões de decidir, o voto vencido da I. Conselheira Cristiane Silva Costa, proferido no mais recente precedente sobre matéria apreciado pela C. 1ª Turma da CSRF, estampado no Acórdão nº 9101-003.802, publicado em 07/01/2019:

Passo a enfrentar o mérito.

O caso dos autos é de exigência de multa quanto às estimativas mensais, quando o contribuinte apurou prejuízo e bases negativas ao final do ano-calendário.

A impossibilidade de cobrança da multa sobre estimativas mensais tem por principal fundamento a lógica empregada na sistemática de antecipação por estimativas. Isto porque as estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.

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

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

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

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

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

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

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

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Resp 694.278, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 03/08/2006)

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

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

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

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

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

(...)

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

Curiosamente, a despeito do processo tratar de multa isolada quanto a meses de janeiro, fevereiro e abril do ano de 2006, o Termo de Verificação Fiscal fundamenta-se na redação do artigo 44, II, b, da Lei nº 9.430/1996, conferida

por legislação posterior (Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006), que, ainda, perdeu a eficácia.

Destaca-se trecho do Termo de Verificação Fiscal a esse respeito:

25. Dada a situação descrita, procedeu-se ao lançamento de ofício da multa isolada sobre os valores lido recolhidos, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL ao final do ano-calendário em questão, conforme determina o artigo 44 da Lei Nº 9.430/96 (com a redação da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, cujo teor foi mantido na redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007):

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

II - 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. 1º 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." (grifamos)

Com efeito, o artigo 44, IV, §1º, IV, da Lei nº 9.430/1996 tinha a seguinte redação anteriormente à Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

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

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;

§ 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;

Antes disso, a Medida Provisória nº 303/206, de 29/06/2006, perdeu a eficácia, mas também teve previsão de modificação do citado artigo 44.

De toda forma, o *caput* do artigo 44 explicitava que apenas seria exigida a multa isolada no caso de "diferença de tributo ou contribuição". O §1º, inciso IV autorizava a cobrança isolada destas multa, ainda que apurado prejuízo fiscal, mas a interpretação do parágrafo deve se conformar ao *caput* e, assim, só poderia ser aplicada a citada multa isolada caso houvesse lançamento antes do final do ano-calendário.

Do contrário, indevida a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deu provimento ao recurso voluntário, conforme voto vencedor do qual se extrai:

Conforme consta dos termos do relatório apresentado, em relação ao exercício de 2006, a contribuinte apurou prejuízo fiscal (e também bases negativas), não restando, portanto, ao final do ano-calendário, qualquer montante a ser recolhido a título de IRPJ e/ou CSLL.

A matéria, portanto, cinge-se à análise própria dos contornos normativos aplicáveis ao chamado recolhimento de estimativas mensais, que, como se verifica, pelas sistemáticas próprias daqueles referidos tributos (IRPJ e CSLL, apurados pelo Lucro Real), representam-se, de fato, como meras antecipações do montante devido ao final do exercício. (...)

Da leitura desse relevante precedente, verifica-se que, tomando-se em conta a aplicação das disposições do mencionado Art. 44 da Lei 9.430/96, pacificou-se naquela Câmara Superior o entendimento de que a base de cálculo indicada pela legislação de regência para a apuração da referida multa isolada seria o montante ou a diferença do tributo devido, o que, no caso de apuração de prejuízos fiscais e/ou bases negativas, efetivamente impõe a conclusão de que o montante da penalidade, no caso, seria igual a zero.

A partir dessas considerações, entendo, na linha apontado, que o lançamento da referida multa isolada, no caso do não recolhimento de estimativas, somente tem cabimento no mesmo ano-calendário de sua apuração, sendo certo que, com o encerramento do exercício, a obrigação de recolhimento dessas antecipações dá lugar à apuração e recolhimento do Lucro Real Anual, restando, pois, completamente indevido o lançamento da referida multa isolada quando verificado que, naquele exercício, a contribuinte apurou prejuízo, não restando valor algum a ser recolhido aos cofres fazendários.

Com essas considerações, pedindo as mais respeitosas vênias ao ilustre Sr. Relator, entendo que o recurso interposto merece provimento, especificamente porque, sendo constatada a existência de prejuízo fiscal (e bases negativas), inexigível, após o encerramento do ano-calendário a exigência das estimativas não recolhidas (Súmula CARF no 82), e, pela verificação da inexistência de lucro tributável no exercício, indevida também a cobrança da referida multa isolada, sendo, portanto, completamente infundado o lançamento realizado.

O acórdão recorrido não merece reparos. Assim, voto por negar provimento ao recurso especial da Procuradoria para afastar a exigência de multa isolada calculada sobre estimativas mensais.

Acrescente-se às palavras da I. Conselheira que a questão aqui tratada se amolda exclusivamente como ferramenta punitiva do Estado, compondo o ius puniendi (ainda que formalmente contida no sistema jurídico tributário), ficando sujeita aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa penal do Poder Público.

Assim, se a norma que veicula tal sanção, diante da análise dos termos presentes em todas as suas previsões, consideradas conjuntamente, permite uma interpretação mais favorável ao apenado do que aquela adotada pela Autoridade aplicadora, inclusive, in casu, dispensando o sancionamento, merece, então, prevalecer aquela hermenêutica, trazida no Apelo.

Parte de tal principiologia informa a norma contida no art. 112 do CTN, sendo, claramente, aplicável ao caso o teor do seu inciso II, diante do conflito lógico de previsões do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

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 (a presente demanda trata de eventos ocorridos entre 1999 e 2002), 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 incontrovertidos, 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 da CSLL devida, previamente informados nas DIPJs de cada período.

A Fazenda Nacional, ao seu turno, defende em seu *Apelo* 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.

Novamente ilustrando tal entendimento agora que se filia, confira-se trecho do icônico voto vencedor do I. Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no v. Acórdão CSRF/01-05.552, proferido em sessão de 04 de dezembro de 2006, por esta mesma C. 1ª Turma:

Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício.

Eventuais diferenças, a maior ou a menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução de tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador — totalidade ou diferença de tributo — só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

Defendem alguns que a conclusão acima contradiz o § 1º, inciso IV, do mesmo dispositivo legal, que estabelece a aplicação de multa isolada na hipótese de a pessoa jurídica estar sujeita ao pagamento de tributo ou contribuição e deixar de fazê-lo, ainda que tenha prejuízo ou apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Ou seja, por esse enunciado, permaneceria obrigatório o recolhimento por estimativa mesmo se houvesse prejuízo ou base de cálculo negativa.

Essa contradição é apenas aparente.

O parágrafo 2º do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 autoriza a interrupção ou diminuição dos pagamentos por antecipação quando o contribuinte demonstra, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso.

Os balanços ou balancetes mensais são, então, os meios de prova exigidos pelo Direito, para que se demonstre a inexistência de tributo devido. Na verdade, para emprestar praticidade ao regime de estimativa, inverteu-se o ônus da prova, atribuindo ao contribuinte o dever de demonstrar que não apurou lucro no curso do ano e que não está sujeito ao recolhimento antecipado. Via de regra, o ônus de provar que o contribuinte está sujeito ao regime de estimativa, para fins de aplicação da multa, caberia ao agente fiscal.

Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período - ainda que tenha experimentado prejuízo ou base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei estabelece uma presunção de que o valor calculado de forma presumida (estimada) coincide com o tributo que será devido ao final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e de omissão do sujeito passivo em apresentar os balanços ou balancetes.

Esse não é o caso, contudo, da empresa que, após o término do ano-calendário correspondente, apresenta o balanço final do período ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte.

(...)

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

1- as penalidades, 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;

2- a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério

material dessas normas;

3- tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;

4- a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;

5- o tributo devido ao final do exercício e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício;

6- não será devida estimativa caso inexistir tributo devido no encerramento do exercício;

7- os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa;

8- após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;

9- antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação de multa isolada o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balancetes mensais.

(...)

Além disso, a recorrente recolheu, nos anos de 2001 e 2002, à título de estimativa no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao devido ao final do período-base de apuração (fls 391), não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas que superam o tributo devido. (destacamos)

Desse modo, considerando os fundamentos acima trazidos, é certo que o v. Acórdão recorrido não merece reforma, sendo improcedente as alegações do Recurso Especial fazendário.

Por fim, subsidiariamente, caso discorde-se da decisão alcançada pelos elementos acima trazidos, acrescente-se que, ainda que não seja propriamente matéria do *Apelo* sob julgamento – de iniciativa da Fazenda Nacional – a situação fática aqui analisada enquadra-se no teor da Súmula CARF nº 105¹, na medida em que, na Autuação em tela, foram aplicadas, cumulativa e simultaneamente, a multa isolada e as multas de ofício, em relação a *atos geradores* anteriores a 2007, no preciso período de 1999 a 2001 (fls. 5 a 17):

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cód.Receita-DARF 2973	Valor	2.472,00
JUROS DE MORA (calculados até 30/07/2004)		Valor	1.537,77
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	1.854,00
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE	(Pass. de Redução) 6094	Valor	447.671,19
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		Total	453.534,96
Valor por extenso QUATROCENTOS E CINQUENTA E TRÊS MIL, QUINHENTOS E TRINTA E QUATRO REAIS E NOVENTA E SEIS CENTAVOS.			

Circunstância muito semelhante ocorreu no julgamento do v. Acórdão nº 9101-004.293, proferido por esta mesma C. 1ª Turma, de relatoria da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa e voto vencedor da I. Conselheira Cristiane Silva Costa, publicado em 23/09/2019:

¹ 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.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)
Ano-calendário: 2003*

*MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVA MENSAL. CONCOMITÂNCIA COM
MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 105. LEI 9.430/1996, ART. 44, §1º IV.*

Aplica-se a Súmula CARF 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.”

(...)

Com a devida vênia ao entendimento da D. Relatora, entendo pelo provimento integral ao recurso especial do contribuinte. Lembro que o caso dos autos é de lançamento quanto ao período de 2003, constatando-se lançamento de multa de ofício cumulativamente à multa isolada naquele período.

Divirjo, assim, especificamente do voto da D. Relatora quando menciona:

Como antes demonstrado, o litígio subsistente nestes autos evidencia a concomitância de penalidades em período de apuração sob a vigência da redação original do art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, alterada apenas com edição da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.481, de 2007, e isto no que se refere à parcela de R\$ 35.326,68, correspondente à estimativa não recolhida em fevereiro/2003 e à sua repercussão na CSLL devida no ajuste anual de 2003. Já com referência à estimativa não recolhida e devida em dezembro/2003, uma vez excluída a correspondente exigência da CSLL devida no ajuste anual, no montante de R\$ 49.814,55, a concomitância não mais se verifica, subsistindo apenas a multa isolada aplicada em face da estimativa não recolhida e que, assim, deve ser mantida.

O processo administrativo fiscal tem por finalidade analisar a validade do lançamento tributário no momento em que lavrado. Cabe, assim, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o julgamento de recursos interpostos diante da “exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”.

Nesse sentido, é a previsão do artigo 25, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (...)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

Se no momento do lançamento tributário o Auditor Fiscal autuante exigiu concomitantemente a multa isolada e multa de ofício – quanto ao ano de 2003 e, portanto, sob a vigência do inciso IV, do §1º, do art. 44 - , há de se reconhecer o equívoco desta exigência, notadamente diante da Súmula CARF 105, verbis.

(...)

A interpretação consolidada na Súmula CARF 105 é que “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa (....) não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício”, isto é, não pode ser lançada concomitantemente com multa de ofício, conforme então vigente inciso IV, do §1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996. O superveniente reconhecimento da impossibilidade da exigência do tributo (principal) e multa de ofício respectiva não afasta a ilegitimidade do lançamento ao tempo em que efetuado.

As Súmulas do CARF são de observância obrigatória pelos conselheiros, nos termos do artigo 45, VI, do RICARF (Portaria MF 343/2015). Portanto, adotando como razão de decidir a Súmula CARF 105, dou provimento integral ao recurso especial do contribuinte.

Desse modo, em face da observância e aplicação ao presente feito da Súmula CARF nº 105, devem ser canceladas as multas isoladas, referente às estimativas, devidas durante os anos-calendário de 1999 a 2001, vez que impostas *concomitantemente* com a multa de ofício.

Diante do exposto, voto por conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo o v. Acórdão recorrido. Caso vencido, restando crédito tributário sob exigência, entende-se que devem retornar os autos à C. Turma Ordinária *a quo*, vez que reformado o fundamento singular para o provimento parcial do Recurso Voluntário, devendo as demais matérias trazidas em tal *Apelo*, que restaram anteriormente prejudicadas, serem apreciadas.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O I. Relator restou vencido em seu entendimento de negar provimento ao recurso especial da PGFN. Prevaleceu a decisão da maioria no sentido de que o provimento deveria ser parcial, para restabelecer as exigências de multas isoladas no ano-calendário 2002.

O dissídio jurisprudencial apresentado nestes autos diz respeito à exigência de multas isoladas aplicadas por falta de recolhimento de estimativas de CSLL ao longo dos anos-calendário de 1999 a 2002. O acórdão recorrido, integrado pela decisão em face de embargos de declaração opostos pela PGFN, exonerou a exigência sob o entendimento de que a penalidade seria *inaplicável quando se constata que o valor do tributo devido no encerramento do exercício é inferior ao calculado por estimativas*. Já os paradigmas indicados pela PGFN mantêm esta exigência ainda que apurado prejuízo fiscal ao final do ano-calendário.

Esta Conselheira já proferiu votos favoráveis ao entendimento defendido pela PGFN, condutores dos Acórdãos nº 9101-004.290, 9101-004.291, 9101-004.294, 9101-004.295,

9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.462 e 9101-004.544, aplicando a jurisprudência desta Turma, retratada nos seguintes julgados:

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. PRAZO.

A sanção imposta pelo descumprimento da apuração e pagamento da estimativa mensal do lucro real anual é a aplicação de multa isolada incidente sobre percentual do imposto que deveria ter sido antecipado. O lançamento, sendo de ofício, submete-se a limitador temporal estabelecido por regra decadencial do art. 173, inciso I do CTN, não havendo óbice que se seja efetuado após encerramento do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-002.432 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (Acórdão nº 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão nº 9101-002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

Nesse contexto, é possível a cobrança da multa isolada ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-003.224 - Sessão de 9 de novembro de 2017).

IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018).

Deste último julgado extrai-se o voto condutor de lavra da Conselheira e Presidente Adriana Gomes Rêgo, que evidencia a validade do lançamento, não só em face da apuração de prejuízo fiscal ao final do ano-calendário, como também na hipótese de exigência formalizada após seu encerramento:

A recorrente sustenta a impossibilidade de a multa isolada ser exigida após o encerramento do ano em que era devida a estimativa. Assim, a discussão cinge-se à possibilidade ou não de exigir-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Pela lógica do argumento levantado pela recorrente, o dever de antecipar deixaria de existir quando o tributo passa a ser exigível ao final do ano-calendário, condição em que

seria devido o próprio tributo, acrescido da multa de ofício pelo não recolhimento do ajuste anual. Pela mesma lógica, a falta de recolhimento de estimativas não seria punível porque, se ao final do período nada foi apurado como devido, ou ainda, caso tenha sido experimentado prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, não haveria mais que se falar em dever de antecipar algo que não existe e, assim, não haveria conduta a ser punida.

Com a devida vênia, discorda-se desse entendimento.

Em verdade, 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 9.430/1996 (redação original)

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

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

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

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

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

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

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

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

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

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

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

Nos autos de infração de CSLL e IRPJ (e-fls. 71 e 72; 85 e 86, do 2º Volume V1 digitalizado), foram exigidas, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, multas isoladas relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007. Parte da exigência teve fundamento no referido dispositivo legal, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", já com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

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 resultam 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.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, **que é o lucro real trimestral**, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.

Ora, a evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. Nestes termos, a lei, desde a sua redação original, afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Senão, vejamos:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

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:

(...)

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;

Lei nº 9.430, de 1996 (redação atual):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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.

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Grifou-se)

Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Mas não é só isso que o legislador quis dizer. Em verdade, quando menciona que a multa é devida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, está-se dizendo também que essa multa é aplicável após o encerramento do ano-calendário. Ora, com a devida vênia à tese defendida aqui pela contribuinte, se a multa não pudesse ser cobrada após o encerramento do ano-calendário, como ela poderia ser exigida ainda que tivesse sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa?

Como dito, a obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada². A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Neste sentido é o voto da ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa acerca da questão³:

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual.

Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

² Lei nº 8.981, de 1995: Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

[...]

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do DecretoLei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

³ Acórdão nº 1101-00.434, integrado por voto vencedor do ex-Conselheiro Allexandre Andrade Lima da Fonte Filho afastando a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício antes da alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas.

Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subseqüentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado. (grifou-se)

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento⁴. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro. O mesmo prejuízo ocorre se o contribuinte deixa de recolher as antecipações e apura saldo negativo de IRPJ ou de CSLL ao final do período de apuração. Veja que o legislador não fez distinção alguma a esse respeito.

Em seu recurso, alega a contribuinte que a cobrança da multa isolada por falta do recolhimento mensal de estimativas seria improcedente, uma "vez que as antecipações pagas durante o ano foram superiores ao valor do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual (31/12/2006), gerando, inclusive, valores a serem restituídos e/ou compensados".

Ocorre que o *caput* do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, ao reportar-se ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, permite que o sujeito passivo reduza ou até suprima os recolhimentos mensais caso demonstre, por meio de balancetes de suspensão ou redução, que as estimativas pagas ao longo do ano-calendário superam o que seria devido em razão do lucro real acumulado até o mês de levantamento do balancete. Assim, dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995:

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

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

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

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

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos

⁴ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

Portanto, poderia o contribuinte ter demonstrado, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor do tributo acumulado já pago excedia o valor do tributo devido, podendo suspender ou reduzir o pagamento da estimativa mensal. No caso concreto, entretanto, o recorrente não fez essa opção. Assim, restam devidas as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas, calculadas com base no faturamento do respectivo mês.

No que tange aos argumentos da recorrente nos itens 3.2.6 a 3.2.8 de sua peça recursal, no sentido de que as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, impõem penalidade menos severa, cumpre esclarecer que concorda-se com tais argumentos. Aliás, também a Fiscalização assim o fez, havendo lançado a multa já com o percentual de 50%. De forma que, já houve a aplicação do art. 106 do CTN, requerida no recurso.

Assinale-se, ainda, que o argumento contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Em face do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, mantendo o lançamento das multas isoladas. *(destaques do original)*

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.

De toda a sorte, tratando-se de exigências anteriores às alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e constatada a aplicação, também, de multa proporcional sobre a CSLL devida no ajuste anual de 1999 a 2001, as multas isoladas aplicadas de janeiro/99 a dezembro/2001 são canceladas por força da Súmula CARF nº 105:

Súmula CARF nº 105 A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

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

Já com referência às multas isoladas aplicadas de janeiro a dezembro/2002, afastado o fundamento adotado pelo Colegiado *a quo* para exoneração das penalidades aplicadas, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Restabelecidas as exigências de multas isoladas pertinentes ao ano-calendário 2002, ressurge a discussão acerca da inexistência de balancetes por ocasião do lançamento das penalidades, a demandar decisão quanto à necessidade de retorno dos autos ao Colegiado *a quo*.

O voto vencido do acórdão recorrido traz consignado que:

E mesmo que me filiasse à tese de que os balancetes apartados do livro “Diário” deveriam ser entendidos como meio de prova e em razão disso admitidos a favor da contribuinte firmo convicção que ainda assim não surtiriam esse efeito, pois elaborados em 30 de setembro de 2004 após, até mesmo, ao lançamento fiscal, e também porque enunciam, quando muito, a existência de prejuízos contábeis, não a figura de prejuízos fiscais, fls. 524/670, que poderiam ser demonstrados no livro “Lalur”, também não apresentado.

De outro lado, o voto vencedor expõe a seguinte ponderação:

Há algum tempo consolida-se nesta Casa a jurisprudência que nega configuração de suporte fático suficiente à imputação da multa isolada sobre estimativas o simples fato de não ter o contribuinte transcrito no livro diário os balancetes de suspensão/redução. Na época deste julgamento, podia se citar, por exemplo, os seguintes acórdãos:

Diante de tais circunstâncias, a PGFN embargou o acórdão de julgamento do recurso voluntário e, na resposta aos embargos de declaração, o Colegiado *a quo* afirmou que o *afastamento da multa isolada foi, efetivamente, motivado pelo segundo argumento contido no voto vencedor, qual seja, o de que é inaplicável a multa isolada, após o respectivo exercício, quando se constata que o valor devido é inferior ao calculado por estimativa*. A conclusão do voto condutor do acórdão embargos firma que:

Portanto, o primeiro argumento contido no voto vencedor é incorreto e desnecessário.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de acolher os embargos de declaração opostos, para sanar a obscuridade apontada, e, assim, excluir o primeiro argumento contido no voto vencedor, segundo a qual a simples falta de transcrição dos balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a aplicação da multa isolada, rerratificando o Acórdão nº 1102-000.315, de 02 de setembro de 2010, sem efeitos infringentes.

Assim, não houve decisão acerca das justificativas da Contribuinte para não recolhimento das estimativas mensais de CSLL no ano-calendário 2002, mediante apresentação, em impugnação, dos balancetes que teriam sido por ela elaborados.

De fato, desde a impugnação a Contribuinte alega que:

Inicialmente informa que a Impugnante é optante pela apuração por lucro real anual, entregou a DIRPJ tempestivamente, e no curso da ação fiscal apresentou ao Autuante os livros Diários acompanhada dos balancetes mensais, do balanço anual, e Razão dos anos calendários de 1999 a 2002. Quanto ao Balancete mensal, como o sistema de contabilidade por processamento de dados é único, e emite todos os livros fiscais em um só ato, e por esse motivo deixa de registrar junto com os Livros Diários, portanto, é improcedente o presente Auto de Infração, pelos fatos apresentados na preliminar e circunstâncias seguir:

[...]

Outrossim, o fiscal não considerou os balancetes apresentados pelo Impugnante apartados do Livro Diário. Ora, o balancete, é elemento da contabilidade e documento indispensável ao administrador das empresas para orientar os seus negócios. Além disso, serve de prova em favor do contribuinte, cabendo, ainda a administração tributária, utilizá-lo para aferir se existe lucro ou prejuízo, nele registrados.

A partir do crédito que se deposita no balancete apurado apartado do livro diário mensalmente é que a legislação fiscal aceita como elemento de prova nele constante, pois não é necessário que esteja junto do livro diário o que importa é demonstrar que não há dúvida quanto a credibilidade dos elementos constante do livro diário e se foi apurado lucro ou prejuízo.

[...]

A acusação fiscal, de seu lado, afirma a exigência de que os balancetes de suspensão/redução estivessem escriturados no Livro Diário. Veja-se (e-fls. 21/22):

Como demonstrado nas cópias anexadas do Livro Diário Geral (fls. 053 a 121) o contribuinte não escriturou, no período ora fiscalizado, qualquer "Balancete mensal de Suspensão ou Redução" nos respectivos Livros Diário Geral, ficando impossibilitado de reduzir ou suspender o pagamento do IRPJ ou CSLL no decorrer do ano-calendário. Logo, restava a ele tão-somente a obrigação de pagar a CSLL mensalmente com base na estimativa sobre a receita bruta e acréscimos, como a seguir detalhado nas planilhas anexas (fls. 031 a 038).

Constata-se, ainda, que no Termo de Início de Fiscalização, a Contribuinte foi intimada a apresentar *Balancetes Mensais e ou trimestrais (se Lucro Real)* (e-fl. 40/42), mas na sequência das intimações a autoridade fiscal não junta aos autos qualquer resposta por escrito apresentada pela Contribuinte, anexando, apenas, a reprodução dos livros contábeis nos quais se pautou para determinação dos valores exigidos.

É neste cenário que, imediatamente após a ciência do lançamento, a Contribuinte vem aos autos e apresenta os balancetes nos quais teria se pautado para não recolher as estimativas mensais nos anos de 1999 a 2002, por ter acumulado prejuízos contábeis mensais.

Este Conselho assim consolidou o entendimento em torno deste tema:

Súmula CARF nº 93

A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa. **(Vinculante,** conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 9101-001.578, de 24/01/2013; Acórdão nº 9101-001.325, de 24/04/2012;
Acórdão nº 101-95.977, de 26/01/2007; Acórdão nº 1103-00.277, de 04/08/2010;
Acórdão nº 1201-00.732, de 07/08/2012

A aplicação do entendimento sumulado, porém, demanda análise da conformidade do caso concreto com suas premissas, e consequente juízo de valor acerca da prova apresentada em impugnação, o que impede a eventual aplicação do Direito por este Colegiado, de modo a evitar a restituição dos autos ao Colegiado *a quo*.

Estas as razões para, uma vez prevalecendo o provimento parcial ao recurso especial da PGFN, concordar com o RETORNO dos autos ao Colegiado de origem.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Declaração de voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia, divergi do relator quanto ao resultado de seu voto com relação às multas isoladas lançadas para o ano calendário de 2002, sendo que, quanto às multas isoladas referentes aos anos-calendário de 1999 a 2001 (em que há concomitância com a multas de ofício), acompanhei o Relator pelas conclusões.

Especificamente para o ano-calendário de 2002, a questão a ser discutida é exclusivamente a legitimidade da aplicação da multa isolada pela ausência de recolhimento de estimativas, quando se constata que o valor do tributo devido no encerramento do exercício é inferior ao calculado por estimativas. Para os anos-calendário de 1999 a 2001, compreendo

relevante também abordar a possibilidade de cobrança de multas isoladas em concomitância com a multa de ofício lançada sobre o valor apurado como ajuste anual no mesmo período de apuração.

Tratarei primeiramente da própria questão acerca da possibilidade de exigência de multas isoladas após o encerramento do ano calendário para, em seguida, analisar se o valor do ajuste anual pode ser utilizado como uma; espécie de limite para a base de cálculo das multas isoladas. Por fim, tratarei da questão da concomitância das multas isolada e de ofício.

Costuma-se argumentar que, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perde sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo. Para estes, a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das premissas de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a conclusão a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece uma penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Isso porque, de novo, aqui não estamos tratando do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência da multa isolada em questão.

Muitos sustentam, por outro lado, uma possível identidade entre as bases de cálculo das multas isolada e de ofício, na redação original do dispositivo legal, isto é, antes da alteração promovida pela Lei 11.488/2007. Passo a analisar a questão: qual seria a base de cálculo das multas isoladas: seria o valor das antecipações não recolhidas ou o valor do imposto apurado pelo lucro real anual?

A redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 era a seguinte (grifamos):

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

(...)

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

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;

O *caput* do artigo 44 traz a base de cálculo das multas em questão, fazendo menção à “*totalidade de tributo ou contribuição*”.

A uma primeira vista, tal referência parece mesmo se reportar ao valor devido no ajuste anual, inclusive em razão do emprego do termo “totalidade” – de fato, a princípio, parece

não fazer sentido pensar que a norma fala em “totalidade de tributo” querendo se referir ao valor da estimativa mensal, eis que não se “totaliza” o valor de um pagamento que é único a cada mês.

A questão é: nesses termos, como compatibilizar o *caput* do dispositivo com os incisos de seu parágrafo primeiro?

Explica-se. O *caput* do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será “a *totalidade do tributo ou contribuição*”. Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro (acima grifado), em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser exigida “*ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”?

Em ambas as hipóteses acima, teríamos um problema quanto à base de cálculo para a multa isolada a ser aplicada, eis que, (i) no caso de verificação, ainda no curso do ano calendário, de ausência de recolhimento da estimativa mensal, a base de cálculo da multa isolada seria inexistente, e (ii) no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa no ajuste anual, a base de cálculo da multa isolada seria zero.

É dizer, nessas situações, (i) a multa isolada não poderia (impossibilidade prática) ser aplicada antes da entrega da declaração, por ausência de base de cálculo, e (ii) o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º traria uma afirmação em si mesma contraditória, eis que ele estaria dizendo que a multa isolada poderia ser exigida ainda que sua base de cálculo fosse zero.

Observo que os “dilemas” acima não mais subsistem eis que, posteriormente aos fatos objeto dos presentes autos (MP 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu eficácia em 27 de outubro daquele ano, e MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/2007), a legislação foi alterada e, nos dias atuais, o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996 deixou de indicar a base de cálculo das multas, sendo certo que a base de cálculo da multa isolada atualmente é, nos termos do inciso II, o valor do pagamento mensal devido. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Acontece que a legislação foi alterada sem qualquer previsão expressa de ter sido interpretativa (art. 106 do CTN), o que leva à conclusão de que a alteração, por si só, não teria influência na interpretação a ser dada à legislação vigente anteriormente.

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da norma jurídica subjacente (isto é,

do significado formado a partir da interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer com que a literalidade reflita o sentido lógico já contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

No caso, temos o seguinte dilema: ou (a) se considera que o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando menciona “*totalidade de tributo ou contribuição*”, está se referindo ao ajuste anual -- hipótese em que (i) não se aplica a multa isolada se verificada no curso do ano calendário, em virtude da ausência de base de cálculo, e (ii) deve ser ignorado o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º (“*ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”), porque contraditório com o *caput*, ou (b) se confere ao *caput* do artigo 44 um sentido diverso, compreendendo-se o significado de “*totalidade de tributo ou contribuição*” como sendo, genericamente, o valor devido que deixou de ser recolhido, e integrando-o de acordo com a hipótese prevista em cada um dos incisos do parágrafo primeiro em questão – assim, para os incisos I e II ele significaria o ajuste anual, enquanto que, para os incisos III e IV, seria o valor do recolhimento mensal devido.

Muitos sustentam que não se pode interpretar que a legislação esteja mencionando “tributo” querendo se referir às estimativas já que, tecnicamente, estas não são tributo mas mera antecipação. Sem embargo, não vejo problemas em tal raciocínio já que, na qualidade de antecipação de uma prestação potencialmente devida, a estimativa tem, em sua origem, a qualidade e a natureza do que busca antecipar.

Portanto, considerando o arrazoado acima, compreendo que a única forma de compatibilizar o trecho final do *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, com o trecho final do inciso IV do seu parágrafo 1º, é considerar que a menção do *caput* à “*totalidade de tributo ou contribuição*” deva ser compreendida de forma integrada com os incisos do parágrafo primeiro, sem negar eficácia a nenhuma de suas disposições.

Deste modo, muito embora tal termo se identifique com ao valor devido no ajuste anual nos incisos I e II do parágrafo 1º (o que, inclusive, justificaria a menção ao vocábulo “totalidade”), no caso de ausência de recolhimentos mensais (incisos III e IV do parágrafo 1º), a base de cálculo da multa necessariamente é o valor do recolhimento mensal devido.

Não se nega que o *caput* orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar “*os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida*” (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, “c”), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda* – i.e., as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser adequado, **especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo**, optar por uma interpretação que resulte em se considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

Tal interpretação revela-se, ainda, coerente com o princípio geral de que, em se tratando de penalidade, a graduação deve levar em conta a gravidade da falta, sendo assim adequado o entendimento de que a multa tenha por base de cálculo o valor da estimativa mensal devida e não recolhida.

Além disso, em se estabelecendo a base de cálculo da penalidade como sendo o valor do recolhimento mensal devido e não realizado, a interpretação se coaduna com a

faculdade que se confere ao sujeito passivo de interromper os pagamentos por antecipação quando apure, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 8.383/1991).

É dizer, a multa isolada não poderá ser aplicada na hipótese em que o recolhimento mensal não seja devido -- em razão do levantamento de balancetes de suspensão -- e proporcionalmente, em caso de balanços de redução. E isso, ressalte-se, independentemente de transcrição e tais balancetes no Diário, como enuncia a Súmula CARF 93: *“A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa”*. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Estas são as razões pelas quais considero que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Observo, nesse ponto, que a posição segundo a qual a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual tem prevalecido nesta 1ª Turma da CSRF, como ilustram os acórdãos 9101-004.106, de 9/04/2019; 9101-004.771, de 05/02/2020; 9101-004.819, de 03/03/2020; e 9101-005.028 e 9101-005.029, de 08/2020.

Em síntese, portanto, esclareço que não compartilho do entendimento do i. Relator 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.”*

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 é, 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 effectu sunt accipienda* -- 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, compreendo 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).

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.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “*Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido*”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

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

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

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

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem 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. Cobra-se 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.

(...)

Assim, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, prevalece, em caso de dupla penalização, a *ratio decidendi* que orientou o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Vale esclarecer, por fim, que só há que se falar em consunção/absorção de penas quando se estiver efetivamente diante da aplicação de duas penas. Daí porque, nas situações em que não for aplicada a multa de ofício (seja porque o contribuinte recolheu o valor apurado como devido no ajuste anual, seja porque apurou prejuízo fiscal/base de cálculo negativa), não há que se falar em inexigibilidade da multa isolada por consunção.

Assim, não obstante o meu entendimento (discordante da posição do i. Relator) de que não se pode utilizar o valor do ajuste anual devido como limite genérico para a base de cálculo da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas do mesmo ano-calendário, compreendo que as penas não podem ser cobradas cumulativamente. Embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais acompanhei o Relator pelas conclusões quanto aos anos-calendário de 1999 a 2001 e divergi quanto a 2002, resultando assim em provimento parcial do recurso especial da Fazenda Nacional – especificamente, provimento quanto a este último ano-calendário.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano