MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**13896.723083/2016-99**
ACÓRDÃO	9202-011.546 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	SOG OLEO E GAS S/A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTOS. NÃO CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA DE IRRF COM BASE NO ART. 61 DA LEI Nº 8.981/1995 SOBRE PAGAMENTOS COM CAUSA, AINDA QUE ILÍCITA.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, se não resta demonstrado o devido prequestionamento, exigência prevista no art. 118, § 5º do Anexo do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023

IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS. IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA. EXIGÊNCIA SIMULTÂNEA. POSSIBILIDADE

A tributação pelo do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, em relação a pagamentos a beneficiários não identificados ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, não exclui a incidência de IRPJ e CSLL resultante da glosa das despesas fictícias, as quais são indedutíveis por previsão legal expressa.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. LEI Nº 11.488, DE 2007. CUMULATIVIDADE.

Em face da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, é cabível a exigência cumulativa da multa de ofício sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, não recolhida, e da multa isolada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, não efetuado, relativamente aos anos-calendário a partir de sua vigência.

DOCUMENTO VALIDADO

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte em relação às matérias a) Da impossibilidade da exigência concomitante do IRRF por pagamento sem causa e do IRPJ e CSLL em razão da glosa de despesas decorrentes dos mesmos pagamentos impossibilidade de cumular IRRF e IRPJ/CSLL e c) Da impossibilidade de exigência concomitante de multa de ofício e de multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL e, no mérito, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Tratam-se de Autos de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 22388/22550), na apuração do lucro real, o Recorrente deduziu despesas que não comprovou se referirem a serviços efetivamente recebidos.

Foi apurado no âmbito da operação Lava Jato que para viabilizar pagamento de propinas a agentes públicos, foram celebrados contratos de prestação de serviços com várias empresas e que, no decorrer da ação fiscal, o Recorrente não foi capaz de demonstrar a efetiva prestação desses serviços.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Assim, a auditoria fiscal considerou que os custos/despesas contabilizados se basearam em contratos de prestação de serviços simulados. Portanto, foram deduzidos indevidamente na apuração do lucro real, razão pela qual a dedução de tais despesas foi glosada, resultando no lançamento de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada.

De igual forma, foi lançado Imposto de Renda Retido na Fonte eis que se verificou a ocorrência de pagamentos sem causa, conforme dispõe o art. 61 da Lei nº 8.981/1995.

Além da multa de ofício qualificada, nos termos do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, foi informado que diante da dedução indevida de despesas contabilizadas a título de serviços prestados, os quais demonstrou-se serem simulados, foi lançada a multa isolada prevista na alínea "b", inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, sobre as parcelas dos pagamentos mensais a título de IRPJ e CSLL estimativa que deixaram de ser efetuados.

Ressalta que, de acordo com o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, deve ser aplicado à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento relativas ao IRPJ.

Foi considerado responsável solidário passivo Augusto Ribeiro de Mendonça Neto, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, ao argumento de que teria praticado as ações ilícitas descritas nos itens 4 e 5 do Termo de Verificação Fiscal.

Apresentaram impugnações tempestivas, a SOG Oleo e Gás S/A (fls. 22633/22680) e o solidário Augusto Ribeiro de Mendonça Neto (fls. 22889/23201).

Pelo acórdão 03-76.743 (fls. 23227/23283), em sessão realizada em 01/09/2017, a 2ª Turma da DRJ/Brasília (DF) julgou improcedentes as impugnações apresentadas, rejeitando a arguição de erro na identificação do sujeito passivo. Foi afastada a decadência e, no mérito, manteve-se o lançamento.

Tanto a SOG Oleo e Gás S/A com o solidário Augusto Ribeiro de Mendonça Neto apresentaram recursos voluntários, às folhas 23303/23362 e 25060/25123, respectivamente, os quais foram julgados pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF que prolatou o acórdão 1402-003.733, cuja ementa e parte dispositiva transcrevo abaixo:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
>
> Ano-calendário: 2011, 2012, 2013
>
> PRAZO DECADENCIAL. DOLO. INÍCIO DA CONTAGEM.
>
> Havendo dolo na conduta do sujeito passivo, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional CTN.
>
> GLOSA DE DESPESAS.
>
> Considera-se matéria não impugnada, não se instaurando o litígio, a acusação fiscal de que o contribuinte reduziu indevidamente o lucro líquido, mediante a apropriação de despesas não necessárias e de despesas não comprovadas, quando a peça de defesa não traz qualquer irresignação do impugnante sobre o tema, nem mesmo em relação à apuração dos tributos devidos.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

IRRF E GLOSA DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE BIS IN IDEM.

Não se configura bis in idem a cobrança simultânea de IRRF e de IRPJ, uma vez que se trata de fatos geradores distintos e não há vedação legal à simultaneidade entre as respectivas cobranças.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/96.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: i) negar conhecimento ao recurso voluntário do responsável tributário Augusto Ribeiro Mendonça Neto e ii) negar provimento ao recurso voluntário da contribuinte, com exceção das alegações tratadas nos itens "glosa de despesas e exigência de IRRF relativo a pagamento sem causa" e "aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada (ano-calendário de 2013)", às quais foi negado provimento por voto de qualidade, vencido o Relator acompanhado pelos Conselheiros Lucas Bevilacqua Cabianca, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Eduardo Morgado Rodrigues, sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Evandro Correa Dias.

O recurso voluntário do solidário Augusto Mendonça Neto não foi conhecido devido à intempestividade.

DOCUMENTO VALIDADO

Ao tomar ciência do acórdão o sujeito passivo apresentou Recurso Especial (fls. 25333/25306), visando rediscutir as seguintes matérias:

a) Da impossibilidade da exigência concomitante do IRRF por pagamento sem causa e do IRPJ e CSLL em razão da glosa de despesas decorrentes dos mesmos pagamentos - Paradigmas 9202-00.686 e 1401-001.104;

b) Impossibilidade da exigência de IRRF com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1995 sobre pagamentos com causa, ainda que ilícita - Paradigma 1302-001.544;

c) Da impossibilidade de exigência concomitante de multa de ofício e de multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL – Paradigmas: 1401-002.888 e 1301-002.426.

d) Da inexistência de dolo tributário específico que viabiliza a aplicação da multa agravada com base no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e do prazo decadencial do art. 173, inciso I, co CTN (paradigmas 2202-004.789 e 2401-005.892);

Pelo despacho de 11/10/2019 (fls. 25530/25536), o Recurso Especial teve seguimento em parte, admitindo-se a rediscussão das matérias dos itens “a”, “b” e “c”.

O sujeito passivo apresentou agravo (fls. 25562/25662), porém, não foi acolhido pelo despacho de 11/02/2021 que manteve a decisão agravada .(fls 25668/25675)

Razões recursais do sujeito passivo

a) Da impossibilidade da exigência concomitante do IRRF por pagamento sem causa e do IRPJ e CSLL em razão da glosa de despesas decorrentes dos mesmos pagamentos.

- A exigência do IRRF nos casos de pagamento sem causa está restrita às situações em que haja prova do pagamento sem causa, desde que a mesma hipótese (ou seja, o mesmo pagamento) não enseje tributação pela glosa de despesa do IRPJ (e, por conseguinte, da CSLL) apurado pelo lucro real.
- Conclui-se, portanto, que, tendo o contribuinte optado pela apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, a glosa das despesas cujas contrapartidas são os pagamentos considerados sem causa, ensejando a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, afasta a possibilidade de a Fiscalização exigir o IRRF sobre os mesmos valores com fulcro no art. 61 da Lei nº 8.981/95. 22.
- Isso porque, como mencionado no voto vencido do acórdão recorrido, o art. 61 da Lei nº 8.981/95 foi instituído em complementariedade ao art. 44 da Lei nº 8.541/92 – e a revogação deste último não enseja a inclusão, no art. 61 da Lei nº 8.981/95, de hipóteses que anteriormente não eram abrangidas por esse dispositivo legal.

b) Impossibilidade da exigência de IRRF com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1995 sobre pagamentos com causa, ainda que ilícita;

DOCUMENTO VALIDADO

- Sobre a exigência do IRRF, o comando legal do art. 61 da Lei nº 8.981/95 é aplicável às hipóteses em que não há prova da causa do pagamento ou identificação do respectivo beneficiário, portanto, são aplicáveis estritamente em situação em que não há motivos do pagamento ou não é possível identificar a pessoa que o recebeu – diferente do caso concreto, em que, embora diante de ilicitude nos pagamentos, há a respectiva prova e a identificação dos beneficiários.

c) Da impossibilidade de exigência concomitante de multa de ofício e de multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL.

- A exigência da multa de ofício, em razão da alegada ausência de pagamento do IRPJ e CSLL (com base no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96), em conjunto com a multa isolada por falta de recolhimento dos referidos tributos no regime de estimativa mensal (com base no citado art. 44, II, alíneas "a" e "b", da Lei nº 9.430/96) é ilegal e, portanto, deve ser afastada.
- Essa matéria, apesar de não ter sido suscitado em impugnação ou recurso voluntário, a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício acima referidas foi analisada de ofício no v. acórdão recorrido.
- A multa isolada deveria ser afastada, porque tanto a multa de lançamento de ofício, cuja previsão legal reside no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, quanto a multa isolada, prevista no inciso II do mesmo dispositivo legal, incidem sobre a mesma base de cálculo (a diferença de valores entre o contido na declaração e aquele obtido após a auditoria com a adição de exclusões indevidamente efetuadas na base de cálculo), de modo que a exigência de ambas configuraria "bis in idem", que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Em 09/06/2021 (fl. 25683), encaminharam-se os autos à PGFN para ciência do Recurso Especial do Sujeito Passivo e do despacho que lhe deu seguimento parcial, sendo que, em 10/06/2021 (25700), foram apresentadas as contrarrazões de fls. 25684/25699, que alega:

Da possibilidade de cobrança concomitante do IRPJ e da CSLL (glosas de despesas) com o IRRF (pagamento sem causa e/ou a beneficiário não identificado)

- De acordo com a intepretação conjugada dos §§ 1º e 3º do art. 61 da Lei º 8.981/1994, verifica-se que o fato gerador do IRRF ocorre, também, aos pagamentos não comprovados ou sem causa (§ 1º). A base de cálculo do tributo é estabelecida após o reajustamento do rendimento bruto sobre o qual recairá o IRRF (§ 3º), ou seja, constatando a fiscalização que as despesas contabilizadas pela Recorrente com as demais empresas eram fictícias, deverá a autoridade fiscal reajustar o lucro da empresa mediante a glosa daquelas despesas e, sobre esse "rendimento bruto", recairá o IRRF.
- A insurgência da Recorrente em relação à natureza do § 1º do art. 61 acima é indiferente para o presente debate, pois a autoridade fiscal tão somente

DOCUMENTO VALIDADO

aplicou o preceito normativo, fato que é inerente à atividade vinculada da Administração Tributária e que não pode ser afastado por esse Colegiado em razão da vedação prevista na Súmula CARF nº 2, que diz: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

- Lado outro, o CARF possui julgados atuais que mantiveram a glosa de despesas quando não há efetiva prestação de serviços contratados com terceiros, ensejando a tributação do IRPJ/CSLL, em concomitância com o IRRF causado por pagamentos sem comprovação da operação ou de sua causa.
- Ao contrário do que sugere a Recorrente, não há que se falar em dupla penalidade ou dupla tributação em razão de um único fato: a exigência de IRPJ e de CSLL se dá pela glosa das despesas inexistentes. Já a exigência do IRRF incide sobre pagamentos efetivamente realizados a beneficiário não identificado (caput do art. 674 do RIR/99) ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa (§ 1º do art. 674 do RIR/99).
- Vale salientar que, caso não houvesse pagamento das despesas, estas ainda sim seriam glosadas, mantendo-se a exigência de IRPJ e de CSLL, não ocorrendo o mesmo em relação à exigência de IRRF, pois o fato gerador previsto em tal dispositivo não teria ocorrido, qual seja, o pagamento (sem causa ou a beneficiário não identificado).
- Em outras palavras, há duas incidências distintas: primeira, o IRRF exigido da Recorrente na condição de responsável (fonte pagadora de rendimentos) que não se desincumbiu de seu dever de identificar a causa do pagamento, impedindo o Fisco confirmar a regular tributação de eventual rendimento auferido por este beneficiário; segunda, o IRPJ exigido da autuada na condição de contribuinte que deixou de auferir lucro, em razão da dedução de custos e/ou despesas que não foram regularmente provadas, portanto, indedutíveis.

Da exigência de IRRF com base no art. 61 da Lei nº 8.981/95 sobre pagamentos com causa ilícita, mesmo que haja identificação do beneficiário.

- Menciona o recente acórdão nº 1201-001.902 que julgou caso muito semelhante de empresa também envolvida na Operação Lava Jato, naquela situação, o argumento apresentado pelo Recorrente foi rebatido no sentido de que o dispositivo legal não comportaria juízo de valor quanto à ilicitude da causa, mas sim quanto à sua existência. Transcreve trechos do citado acórdão.
- Acrescente-se que as expressões "operação" e "causa", constantes do § 1º do art. 61 da Lei nº 8.981/95 pressupõem, por óbvio, a licitude, pois se referem aos atos praticados pela pessoa jurídica (neste caso, uma sociedade empresária), não havendo permissão legal para que uma sociedade empresária tenha por objeto social uma atividade ilícita.

DOCUMENTO VALIDADO

- Ao contrário, seu objeto deve ser lícito e suas operações, o que inclui as respectivas causas dessas operações, devem ser lícitas, pois aqui estamos no contexto do negócio jurídico, instrumento utilizado para a exploração organizada da atividade econômica, tendo por pressuposto, também, um objeto lícito.
- Daí porque, ainda que o beneficiário esteja identificado, a causa do pagamento não está e, por esta razão, está devidamente caracterizada na espécie a ocorrência do fato jurídico previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Da aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada - inaplicabilidade do princípio da consunção

- O contribuinte aduz que não poderia ser exigida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas juntamente com a multa de lançamento de ofício em obediência ao princípio da consunção, entendendo haver, na prática, dupla penalização para o mesmo ato ilícito.
- Há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração ou estaria ocorrendo no caso uma "dupla punição".
- Vale dizer, inicialmente, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.
- Por outro lado, vale destacar que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades distintas.
- A aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo, relativo ao ano-calendário de 2009. Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo recorrente, do modo de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96), relativo ao ano-calendário de 2009.
- Com efeito, as infrações apenadas pela chamada "multa de ofício" e pela "multa isolada" são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.
- Essa sistemática de recolhimento se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período. Caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso às receitas decorrentes da arrecadação do IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do Ajuste Anual.

DOCUMENTO VALIDADO

- Logo, observa-se que com a sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, o contribuinte desses tributos auxilia a União a fazer frente às despesas incorridas durante o ano-calendário, o que não ocorreria se a referida exação apenas fosse paga no exercício seguinte.
- Sob essa ótica, percebe-se que o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo. Sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada prevista no art. 44, II, alínea "b" da mesma Lei.
- Note-se, nesse ponto, que a multa de ofício somente será devida caso exista imposto a pagar por ocasião do Ajuste Anual. Por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste imposto a recolher, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento da sistemática de pagamento por estimativa do IRPJ e CSLL, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto.
- É o que se extrai do art. 44, II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, segundo o qual a multa isolada será devida ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.
- Sendo assim, com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos, pelo regime de pagamento de estimativas, e não, propriamente, por não pagar o IRPJ e a CSLL, até por que, como se percebe da Lei nº 9.430/96, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos.
- Por fim, importa destacar que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas.
- Com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual.
- Já a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas. Essas antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada neste Conselho Administrativo, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano.
- Como se sabe, nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente devido, já que, no cálculo do tributo, feito por ocasião do Ajuste Anual, o contribuinte poderá deduzir determinadas despesas incorridas no decorrer do ano. Em suma, as multas

DOCUMENTO VALIDADO

> de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas. Por consequência é indevida a aplicação do princípio da consunção nesta hipótese.

Em 15/07/2020 (fl 25540), o Recorrente junta aos autos documento denominado Pedido de Revisão de Ofício no Cálculo do Débito (fls. 25542/25552).

Nesse documento, o Recorrente afirma que a União Federal ajuizou ação de improbidade que se encontraria em fase de instrução, em que formulou pedido de indenização, que se resume à devolução de todo o lucro bruto, além da devolução de propinas e condenação em penalidades da Lei de Improbidade Administrativa, as quais a União postulou fossem fixadas em três vezes o referido lucro bruto.

Tal propositura é anterior à lavratura dos autos de infração e, portanto, a mesma União Federal deveria ter, por conta do princípio da moralidade administrativa e da capacidade contributiva, abatido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, todo o lucro bruto para só então formalizar a glosa da dedutibilidade de despesas. Tal entendimento também seria aplicável à exigência do IRRF por pagamento sem causa.

Requer a revisão do crédito tributário objeto deste processo administrativo (art. 32 do Decreto n.º 70.235/72), se for o caso mediante determinação de conversão do julgamento em diligência ao órgão de origem (conforme art. 18, I do Regimento Interno do CARF), para que sejam feitos os devidos recálculos, com a finalidade de que seja redimensionado o montante do crédito tributário exigido no auto de infração, por se tratar de matéria de ordem pública que pode ser examinada em qualquer tempo e grau de jurisdição, mesmo que não tenha sido anteriormente ventilada nestes autos.

Em 29/01/2022, foi juntada aos autos às e-fl. 25704/25713 decisão da Justiça Federal referente a Petição PETIÇÃO Nº 5054741-77.2015.4.04.7000/PR, que assim decidiu:

> (...)
>
> Assim, os acordos de colaboração premiada firmados com o MPF não são capazes de gerar reflexos sobre a Fazenda Nacional. Os acordos não estipulam qualquer limitação ao lançamento e cobrança de tributos eventualmente incidentes sobre os fatos revelados pelo colaborador.
>
> Inclusive, a regular cobrança de tributos constitui mero reflexo do implemento de fatos geradores legalmente descritos, não representando punição adicional às penas premiais avençadas.
>
> Não vislumbro, assim, razões para modificar a decisão proferida no ev. 23 nesse ponto ou mesmo para oficiar a Receita Federal nos termos requeridos pela Defesa.
>
> 5. Em relação à multa, cabível entendimento diverso.
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

De acordo com os relatórios fiscais, portanto, incidiria a multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996 sobre os lançamentos de tributos cujos fatos geradores teriam resultado de condutas de sonegação, fraude e conluio, as quais foram descobertas a partir de informações obtidas nos acordos de colaboração e de leniência.

Em relação às multas tributárias de caráter punitivo lançadas contra colaborador, entendo que, de fato, cabe aplicar o mesmo entendimento da decisão do processo 5024266-70.2017.4.04.7000/PR, evento 822, DESPADEC1 e do processo 5060108- 48.2016.4.04.7000/PR, evento 99, DESPADEC1.

As multas punitivas que podem ser lançadas pela Receita Federal decorrem de infrações à legislação tributária e não se confundem com a obrigação principal sonegada.

Elas não estão expressamente vedadas pelos acordos de colaboração premiada e de leniência celebrados no âmbito da Operação Lava Jato. No entanto, por questões de boa-fé, segurança jurídica e de estabilidade das relações sociais, a prova compartilhada somente poderá ser utilizada pelos demais órgãos da Administração Pública com deferência aos termos dos acordos de colaboração e de leniência celebrados e observância aos seus limites, incluindo sancionatórios.

Não se trata de impedir a atividade administrativa fiscalizatória e de lançamento das multas fiscais punitivas, mas de assegurar que o colaborador que cumpre com suas obrigações tenha garantidas as balizas punitivas pactuadas.

A cobrança de multas punitivas não previamente combinadas, lançadas pela Administração Tributária contra o colaborador com base nas provas extraídas do respectivo acordo de colaboração, representam punição excessiva. Assim, enquanto vigente os acordos de colaboração e de leniência, tal espécie de multa não pode ser cobrada.

De fato, ao receber por compartilhamento as provas oriundas de acordo de colaboração, a Receita Federal adere, ainda que tacitamente, aos seus termos e limites punitivos e deve observá-los.

A multa qualificada do art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996 tem caráter eminentemente punitivo, uma vez que almeja sancionar as condutas de fraude, sonegação e colusão, pela exasperação do tributo lançado pela Receita Federal do Brasil, e não apenas desestimular o recolhimento tardio.

Considerando que se trata de punição não prevista no acordo, fica vedada a utilização das provas compartilhadas com a Receita Federal do Brasil para a cobrança da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996, incidente sobre os lançamentos de ofício em face de AUGUSTO RIBEIRO DE MENDONÇA NETO decorrentes dos Termos de Verificação da Ação Fiscal relativos aos Processos 13896-723.086/2016-22, 13896-723.538/2015-95, 13896-723.093/2016-24, 13896-723.534/2015-15, 13896-723.083/2016-99 e 13896-723.262/2015-45.

DOCUMENTO VALIDADO

> É essa, inclusive, uma maneira de atender o pedido da Defesa e adequar o uso das provas pela Receita ao acordo de colaboração, seguindo o previsto na PET 6352/DF. Reitero, no entanto, que a adesão tácita da Receita aos termos do acordo não afasta a possibilidade de lançar tributos em face do colaborador, como esclarecido no item 4 acima.
>
> Expeça-se ofício à Receita Federal do Brasil do domicílio tributário do colaborador, consignando que as provas extraídas do acordo de colaboração premiada celebrado por AUGUSTO RIBEIRO DE MENDONÇA NETO com o MPF e dos Acordos de Leniência assinados pelas empresas PEM, SETEC e SOG não podem ser utilizadas para a cobrança da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996, incidente sobre os lançamentos de ofício em face de AUGUSTO RIBEIRO DE MENDONÇA NETO e das referidas empresas, decorrentes dos Termos de Verificação da Ação Fiscal relativos aos Processos 13896-723.086/2016-22, 13896-723.538/2015- 95, 13896-723.093/2016-24, 13896-723.534/2015-15, 13896- 723.083/2016-99 e 13896-723.262/2015-45.
>
> Instrua-se o ofício com uma cópia da presente decisão.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora

Inicialmente, cumpre rechaçar o pleito do Recorrente de que seja feita uma revisão de ofício dos cálculos, questão não apresentada até agora e que o Recorrente entende tratar-se de matéria de ordem pública.

Da análise dos argumentos apresentados, infere-se não se tratar de divergências jurisprudenciais entre decisões proferidas pelo CARF, mas de matéria nova que o Recorrente entende deve ser apreciada.

Cumpre esclarecer que o Recurso Especial é via estreita e só é admitido diante de divergências de interpretação entre o acórdão recorrido e outro proferido por outra turma, relativamente a determinada matéria, conforme dispõe o art. 118, do Regimento Interno do CARF.

> Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado **outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais**. (g.n.)

Ausente dissídio jurisprudencial acerca da matéria suscitada, não resta autorizado o seguimento do Recurso Especial, dado que a competência da CSRF se limita à apreciação de divergência acerca da interpretação de dispositivos da legislação tributária, **não representando uma terceira instância administrativa**.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

O restrito âmbito de cognição do recurso especial de divergência não se confunde com os de outros recursos, como o recurso voluntário.

Portanto, rejeita-se o pedido apresentado pelo Recorrente.

Pelo mesmo motivo deixo de me manifestar sobre decisão da Justiça Federal referente a Petição Nº 5054741-77.2015.4.04.7000/PR, uma vez que a matéria d) Da inexistência de dolo tributário específico que viabiliza a aplicação da multa agravada com base no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e do prazo decadencial do art. 173, inciso I, do CTN (paradigmas 2202-004.789 e 2401-005.892), que seria impactada pela sentença judicial, não teve seguimento no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de e-fls. 25530/25536.

Quando da execução do julgado pela unidade preparadora da RFB, há de ser verificada a aplicabilidade da decisão judicial em relação à multa qualificada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Conhecimento

a) Da impossibilidade da exigência concomitante do IRRF por pagamento sem causa e do IRPJ e CSLL em razão da glosa de despesas decorrentes dos mesmos pagamentos,

O Recorrente apresenta como paradigmas os acórdãos 9202-00.686 e 1401-001.104, os quais foram considerados aptos a demonstrar a divergência, conforme se verifica no despacho de admissibilidade às folhas 25530/25536.

Ressalto que no julgamento ocorrido em sessão de 25/10/2022, do qual participei, foi proferido o acórdão 9202.010.472, que diante da mesma matéria, foram apresentados os mesmos paradigmas pelo contribuinte.

Cumpre dizer também, que o processo em questão referia-se a lançamento contra empresa do mesmo grupo do acórdão recorrido, tendo, inclusive, como responsável solidário Augusto Ribeiro de Mendonça Filho.

Na oportunidade, julgou-se que o paradigma 9202-00.686 não seria apto a demonstrar a divergência, porém, o paradigma 1401-001.104 demonstraria a divergência suscitada.

Assim, como na ocasião me filiei ao entendimento do Relator, adoto as razões de decidir que foram apresentadas por ele naquele julgamento, as quais transcrevo abaixo:

> 09 - Essa C. Turma, teve oportunidade de analisar o assunto do mesmo tema e com o mesmo acórdão paradigma Ac. 9202-00.686 de relatoria do I. Conselheiro Maurício Nogueira Righetti no Ac. 9202-009.941 j. 23/09/2021 pelo não conhecimento de tal matéria.
>
> 10 – Avaliando o teor da decisão recorrida bem como dos termos do voto paradigmático, entendo pelo não conhecimento de tal matéria, adotando no caso, os mesmos fundamentos do caso analisado por essa C. Turma, acima indicado, verbis:

DOCUMENTO VALIDADO

"Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida somente a matéria "impossibilidade de se exigir o IRRF conjuntamente com o IRPJ e a CSLL, sob pena de caracterização do bis in idem".

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que foi devolvido ao exame desta turma:

> *IRPJ POR GLOSA E IRRF POR PAGAMENTO SEM CAUSA. CABIMENTO*
>
> *Não há que se afastar a aplicação de um tributo em detrimento de outro, pois ambos incidem sobre fatos distintos. Um (IRPJ) incide sobre a glosa de despesa não comprovada; já o outro (IRRF) incide sobre o pagamento que não foi fincado em uma causa fiscalmente justificável.*

Por sua vez, a decisão se deu no seguinte sentido:

> *Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário.*
>
> *(...) omissis*

Contextualizando, houve o lançamento do IRRF sobre pagamentos efetuados a empresa SM TERRAPLAGEM, cuja causa não teria sido comprovada; além de glosas de despesas da própria recorrente, implicando nos lançamentos de IRPJ e CSLL, controlados nos autos do processo 10830.722896/2014-76, relacionadas aos pagamentos sobre os quais se cobrou o IRRF, conforme sustenta em seu recurso.

Em resumo: ao mesmo tempo em que o fisco glosou várias despesas por falta de sua comprovação, efetuando o lançamento do IRPJ e CSLL, também cobrou o IRRF sobre os pagamentos dessas despesas, por não terem sido comprovadas as suas causas.

De sua vez, o colegiado recorrido entendeu que um lançamento (IRPJ/CSLL) não inviabilizaria ou outro (IRRF s/ pagto sem causa), já que não haveria qualquer identidade legal entre eles, pois partiriam de premissas diametralmente opostas que não são excludentes entre si, podendo, sim, serem imputados sobre condutas que decorrem de um mesmo fato originário.

Já em seu recurso, o recorrente apontou o acórdão de nº 9202-00.686 como representativo da controvérsia a ver dirimida por este Colegiado.

Compulsando o inteiro teor daquele acórdão, percebe-se que os casos, as autuações e seu fundamentos legais são demasiadamente distintos dos do caso em tela, de sorte que acabam impedindo a demonstração da divergência suscitada. Vejamos:

Lá, se discutiu se poderia haver, naquele caso, a tributação de omissão de receitas com base em depósitos de origem não comprovada (art. 42 da Lei 9.430/96) ao mesmo tempo em que teria havido o lançamento para a cobrança do IRRF s/pagamento sem causa.

DOCUMENTO VALIDADO

Em termos fáticos, discutiu-se se as saídas, sobre as quais se cobrou o IRRF, seriam, em verdade, pagamentos de juros e/ou principal de empréstimos obtidos, ainda que a tese do empréstimo como origem dos depósitos em conta houvesse sido rechaçada no julgamento do processo 10730.04441/2002-601 . (SIC)

Trago à colação fragmento que bem resume a discussão:

> *[...]*
>
> *Quanto à possibilidade de presunção de omissão de rendimentos -, quando da entrada dos recursos - e da tributação como pagamento sem causa -, quando da saída para realizar o alegado pagamento de empréstimo tributado como omissão de receita caracterizada por depósitos bancário de origem não comprovada, em voto confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo como relatora a ilustre Conselheira Ivete Monteiro Pessoa, decidiu o colegiado, na composição da época, que não se pode tributar a saída dos referidos recursos, que saíram a título de pagamento, sob pena de se comprovar que efetivamente se está diante de contrato de mútuo e não pagamento sem causa. Se havia um direito creditório não há pagamento sem causa. Naquele julgamento, o qual acompanhei, a decisão pode ser sintetizada por meio da seguinte ementa:*

Por mais que já houvesse bem definida a temática lá abordada, o relator, ilustrando o que considerou como sendo algo não isolado no sistema tributário o lançamento com base no artigo 61 da Lei 8.981/95, fez a seguinte consideração:

> *Vamos nos ater às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, cujas despesas necessárias à obtenção da receita são dedutiveis da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica — IRPJ. Assim, quando se glosa determinada despesa aumenta-se o lucro e, conseqüentemente, sobre este lucro majorado há incidência de IRPJ. Desta forma, em sendo glosada determinada despesa não se pode exigir imposto de renda pessoa jurídica em face do lucro majorado e, ao mesmo tempo, tributar o pagamento de tal "despesa" com base no artigo 61 da Lei n° 8.981, de 1961. Nestes casos, tributa-se única e exclusivamente o IRPJ incidente sobre o lucro decorrente da receita glosada.*
>
> *Exemplo de situação exposta no item anterior é caracterizada, com mais nitidez, nos casos em que se glosam despesas por "notas frias", que não correspondem a um serviço efetivamente prestado. Glosada a despesa por não caracterizar um serviço efetivamente prestado ou transação realizada, não será pelo registro formal lançado na contabilidade da empresa, que irá se tributar pelo artigo 61 da Lei n° 8.981, de 1961. Nos casos em que as empresas valem-se de "notas frias" para deduzir despesas elas, obrigatoriamente, em sua contabilidade, são obrigadas a registrar o respectivo pagamento. No entanto, sendo glosada a despesa por inexistência da transação ou falta de materialidade do pagamento, não se pode exigir imposto de renda com base na alegação de pagamento sem*

DOCUMENTO VALIDADO

> *causa ou a beneficiário não identificado, tributo este previsto no artigo 61 da Lei n° 8.981, de 1961.*

Perceba-se que tais considerações, muito embora sejam aparentemente úteis ao caso aqui em discussão, não foram decisivas à conclusão a que chegou o colegiado paradigmático, mas sim a vinculação que pretendeu dar às saídas como sendo pagamento de empréstimos que entendeu ter havido, e que assim não foi considerado quando do julgamento no processo 10730.004441/2002/60, que tratou do IRPJ. Note se:

> *No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro que ingressou no caixa da empresa. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e IPI, quando incidente. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores, conclusão que por sinal foi a que eu cheguei.*

Em resumo, pelo que extraio do julgamento, todo o racional desenvolvido por aquele relator tomou como premissa que os valores que ingressaram teriam origem em empréstimos (e não receita com base em depósito de origem não comprovada) e os que saíram, pagamentos de juros e/ou principal desses empréstimos (e não pagamento sem causa).

Nesse contexto, tenho que o fragmento do voto condutor ou mesmo a ementa do acórdão não são hábeis a demonstrar a divergência suscitada, pelo simples motivo de o entendimento lá vazado se configurar mero obiter dictum em relação ao que foi decidido, no sentido de que "tal importância não pode ser considerada pagamento sem causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim empréstimo com obrigação de restituição dos valores, conclusão que por sinal foi a que eu cheguei."

Ademais, como já dito, o caso paradigmático tratou da concomitância do IRRF com o IRPJ sob o viés da **omissão de receitas**; enquanto que o recorrido, do IRRF com o IRPJ sob o ângulo da **glosa de despesas**.

Nessa perspectiva, não me parece que tenha havido, naquele colegiado paradigmático, efetiva deliberação acerca da tese sustentada pelo recorrente no tocante à matéria que pretendeu ver reexaminada por este Colegiado, o que é reforçado, inclusive, com os excertos a seguir, extraídos da declaração de voto acostada ao dito paradigma. Confira-se:

> *O colegiado entendeu por bem superar a discussão envolvendo a natureza da operação que deu causa ao lançamento, partindo para a discussão e votação acerca da possibilidade ou não de se constituir o crédito tributário, relativamente aos mesmos recursos financeiros, com base nos art. 42 da Lei*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (presunção de omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada) e art. 61 da Lei n°8.981, de 20 de janeiro de 1995 (pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado).

A maioria dos membros desta 2' Turma da CSRF entendeu pela impossibilidade de aplicação dos dois dispositivos supra citados relativamente a uma mesma operação. Por não ser esta minha posição apresento declaração de voto para aclarar as razões de meu convencimento.

[...]

Estas são algumas das razões pelas quais entendo que deveria ser mantido o lançamento do IRRF, efetuado com base no art. 61 da Lei n° 8.981, de 1995, independentemente de ter sido precedido ou não de lançamento com base em presunção legal de omissão de receitas.

Com efeito, encaminho por não conhecer do recurso

11 – Portanto, entendendo tratar-se de matéria idêntica ao já julgado por essa C. Turma, e voto pelo não conhecimento da matéria com base em tal paradigma, conhecendo do recurso apenas em relação ao paradigma Ac. 1401-001.104 que trata bem da situação ora em discussão.

12 – No caso, no acórdão paradigma 1401-001.104 decidiu-se que não pode haver incidência concomitante do IRPJ pela glosa da despesa com o IRRF. Transcreve-se, abaixo, trecho da ementa do acórdão paradigma que sintetiza o entendimento sobre essa questão:

Ementa:

"(...) IR FONTE - PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI N°8.981, DE 1995 - LUCRO REAL - REDUÇÃO DE LUCRO LIQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE.

A aplicação do art. 61 da Lei n° 8.981, de 1995, está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real. Precedente da CSRF. Acórdão n° CSRF/04-01 094. Jul. 03/11/2008 Rel. Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro."

"(...)

Quanto ao lançamento do IRRF, este ponto precisa ser apreciado com cautela, com o intuito de evitar distorções e excessos na exigência de obrigações tributárias em relação aos contribuintes, principalmente quando se está diante da escrituração contábil de pagamentos que podem ter sido registrados como custos ou despesas pelas empresas, no que diz respeito às hipóteses em que os

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> *beneficiários não estejam adequadamente identificados ou, ainda, quando não apurada a causa para pagamento ou a operação que lhe deu suporte.*
>
> *A incidência do IRRF, tendo como esteio o art. 61 da Lei nº 8.981/95, foi enfrentada pela Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 03 de novembro de 2008, no Recurso número 104144.45, relatado pela ilustre Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.*
>
> *(...)*
>
> *Trata-se, portanto, de entendimento, o qual reforço, que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 está reservado àquelas situações em que o fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas situações próprias da tributação do IRPJ pelo lucro real.*
>
> *O fundamento da impossibilidade de coexistência da glosa de custos/despesas com a exigência do IRRF, basicamente, está no fato de que não se pode considerar o art. 61 da Lei nº 8.981/95 de forma isolada e incoerente com as demais normas do sistema tributário brasileiro. (...)*
>
> *Isso posto, por entender que o art. 61 da Lei nº 8.981/95 não pode ser aplicado às hipóteses em que o mesmo fato/valor foi caracterizado por glosa de custos, segundo as normas pertinentes ao lucro real, e, ainda, pela impossibilidade de aplicar tal penalidade, com natureza de multa isolada, cumulada com a multa de ofício, dou provimento ao parcial ao Recurso Voluntário para excluir a tributação do IRRF bem como sua multa de ofício, mantendo parcialmente os Autos de Infração de IRPJ e CSLL pela glosa dos custos." (Destaques nossos e do original)."*
>
> 13 - Nele, além da exposição da tese divergente, defendida pela recorrente, há de fato a sua aplicação prática, de modo a ter ali sido excluída integralmente a exigência de IRRF (por pagamentos sem causa) em face da concomitante exigência de IRPJ e CSLL decorrentes da glosa de despesas relacionadas a estes mesmos pagamentos sem causa. Ou seja, a mesma situação efetivamente enfrentada no acórdão recorrido. (g.n.)

Diante do exposto, conclui-se que o recurso deve ter seguimento nessa matéria com base no paradigma 1401-001.104.

b) Impossibilidade da exigência de IRRF com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1995 sobre pagamentos com causa, ainda que ilícita

No que tange à matéria, verifica-se que único trecho do acórdão recorrido apresentado pelo Recorrente é o que se segue:

> (...) identificado o beneficiário, a causa (**mesmo que seja ilícita**) e a operação, não há suporte fático para incidência do IRRF na espécie, motivo pelo qual afasto sua aplicação no caso concreto. (g.n.)

O que se observa é que tal menção ocorreu no voto vencido e de maneira sucinta, de tal sorte que não se pode dizer que o colegiado se debruçou sobre a questão e decidiu a respeito, ou seja, não se tratou de argumento essencial ao deslinde da questão (*obter dictum*).

No voto vencedor, nada há a respeito da impossibilidade da exigência de IRRF sobre pagamentos com causa, ainda que ilícita. Ao contrário, no voto vencedor o entendimento é de que os pagamentos foram efetuados sem causa, sem qualquer menção à alegada ilicitude. Veja-se o seguinte trecho:

> Como destacado acima, tal tributação aplicada de IRRF nos autos **é por conta de rendimento sem causa**, independente de todos os beneficiários estarem identificados. A previsão legal do IRRF incide em duas situações distintas e autônomas: i) no caso de pagamento a beneficiário não identificado; e/ou ii) no caso de pagamentos efetuados sem causa ou operação comprovadas. São hipóteses distintas e autônomas.

O Recorrente transcreve trechos de sua impugnação para afirmar que a matéria teria sido prequestionada, no entanto, o fato de haver apresentado a questão na impugnação ou no recurso, não significa que houve o devido prequestionamento, que só ocorre quando tratado no julgado, o que não ocorreu.

Caberia ao recorrente apresentar embargos de declaração ao acórdão de recurso voluntário, considerando que tal alegação constou do Recurso Voluntário no item 7 e não foi tratada no recorrido.

Diferente do Acórdão de Impugnação, em que constava essa matéria expressamente na ementa, no recorrido não há qualquer menção à matéria, o que reforça, ainda mais, a conclusão de que não houve pronunciamento do colegiado acerca da matéria.

Dessa forma, concluo que se trata de matéria sem prequestionamento, contrariando o disposto no art. 118, § 5º, do Anexo do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Assim, não conheço da matéria **b) Impossibilidade da exigência de IRRF com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1995 sobre pagamentos com causa, ainda que ilícita**.

c) Da impossibilidade de exigência concomitante de multa de ofício e de multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL,

No que concerne à matéria, o Recorrente apresentou como paradigmas os acórdãos 1401-002.888 e 1301-002.426 que, a meu ver demonstram a divergência suscitada. A seguir colaciono as ementas da decisão recorrida e dos paradigmas:

> Decisão recorrida:
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> [...].
>
> MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.
>
> A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.
>
> Acórdão paradigma nº 1401-002.888, de 2018:
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Exercício: 2011, 2012, 2013
>
> [...].
>
> MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.
>
> Acórdão paradigma nº 1301-002.426, de 2017:
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2009
>
> [...].
>
> MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA.
>
> A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício (Súmula CARF nº 105).

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, a partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou

insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1401-002.888, de 2018, e 1301-002.426, de 2017) decidiram que a aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte.

Considerando que a divergência restou demonstrada, conheço, portanto, da matéria.

Mérito

Passo a tratar as matérias conhecidas:

a) Da impossibilidade da exigência concomitante do IRRF por pagamento sem causa e do IRPJ e CSLL em razão da glosa de despesas decorrentes dos mesmos pagamentos.

O Recorrente argumenta que tendo optado pela apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, a glosa das despesas cujas contrapartidas são os pagamentos considerados sem causa, ensejando a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, afasta a possibilidade de a Fiscalização exigir o IRRF sobre os mesmos valores com fulcro no art. 61 da Lei nº 8.981/1995.

A Fazenda Nacional, por sua vez, alega que ao contrário do que sugere o Recorrente, não há que se falar em dupla penalidade ou dupla tributação em razão de um único fato: a exigência de IRPJ e de CSLL se dá pela glosa das despesas inexistentes. Já a exigência do IRRF incide sobre pagamentos efetivamente realizados a beneficiário não identificado (caput do art. 674 do RIR/99) ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa (§ 1º do art. 674 do RIR/99).

Por bem tratar a questão, filio-me às razões de decidir do Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho apresentadas no acórdão 9202-009.937, as quais transcrevo:

> Pois bem. Cabe-nos neste voto somente tratar da possibilidade de cumulação de IRRF e IRPJ/CSLL em virtude de pagamentos a beneficiários não identificados ou quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento.
>
> Sobre esse assunto, o art. 61 da Lei nº 8.981/1995 (base legal do art. 674 do RIR/1999) estabelece:
>
> *Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.*
>
> *§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991.*
>
> *§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.*

DOCUMENTO VALIDADO

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Veja-se que o dispositivo legal em evidência é bastante claro no sentido de que, nas situações em que se verifique pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, haverá a incidência do imposto sobre o rendimento bruto (rendimento líquido reajustado), tendo em vista que a fonte pagadora deixou de cumprir exigência prevista em lei, relativa à retenção e recolhimento do tributo incidente sobre a renda auferida pelo respectivo beneficiário, e, além disso, impediu o Fisco de identificar e exigir o imposto de quem efetivamente auferiu esse rendimento.

Por outro lado, as despesas decorrentes dos pagamentos aqui analisados, consoante evidenciado no Relatório Fiscal, são indedutíveis, devendo ser adicionadas ao lucro líquido da pessoa jurídica para o fim de determinação do lucro real, ex vi dos arts. 249, I e 304 do RIR/1999:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro liquido do período de apuração (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 6°, § 2°):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro liquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

[...]

Art. 304. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a titulo de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei n° 3.470, de 1958, art. 2°).

Ademais, diferentemente do que se verifica quanto ao IRRF, a exigência de IRPJ e CSLL resulta da glosa de despesas fictícias, isto é, os argumentos propalados pela Recorrente, quanto à impossibilidade da exigência simultânea dos diferentes tributos não se sustentam. Tratam-se de espécies tributárias diversas, previstas em normativos próprios, cujos fatos geradores, em seus diferentes aspectos, são absolutamente distintos.

A esse respeito, mister trazer a baila o entendimento consubstanciado no Acórdão nº 9101-004.543, de Relatoria da Ilustre Conselheira Andréa Duek Simantob, que bem representa minha compreensão a respeito do tema:

A questão posta a julgamento é exclusivamente jurídica. Trata-se de decidir se é possível, ou não, a exigência concomitante de IRPJ/CSLL pela glosa de custos com o IRRF eventualmente exigível por força da constatação de pagamentos sem causa.

Os próprios custos glosados, reprise-se, não são objeto do recurso especial.

DOCUMENTO VALIDADO

Estando bem delineada a questão ora posta sob julgamento, é de se assentar que não assiste razão alguma à recorrente.

Não há que se falar na existência de bis in idem, quando aplicadas as duas infrações em conjunto.

Isto porque não se está a tratar de um único fato a partir do qual se extrai uma dupla incidência tributária. Pelo contrário, trata-se, à toda evidência, de fatos geradores distintos, seja quanto ao seu aspecto material, seja quanto aos aspectos temporal e quantitativo.

A exigência de IRPJ e de CSLL se dá, no caso, pela glosa de despesas inexistentes, as quais foram deduzidas na apuração do lucro líquido contábil, ponto de partida para o cálculo da base sobre a qual incidem tais tributos, ao passo que a exigência do IRRF se dá, no caso, apenas sobre os pagamentos efetivamente realizados a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, nos termos do art. 61 da Lei n° 8.981, de 1995, abaixo transcrito, verbis:

[...]

A distinção quanto à materialidade dos fatos geradores captados pode ser facilmente demonstrada a partir de alguns singelos exemplos.

Há casos em que as despesas podem ter sido glosadas (por inexistentes), mas que sequer foram de fato pagas aos pretensos beneficiários, como ocorre no caso das chamadas "'notas de favor". Neste caso, haveria a exigência somente de IRPJ e de CSLL pela glosa das despesas inexistentes, mas não haveria exigência de IRRF porque não estaria materializado o correspondente pagamento.

Noutro giro, há casos em que — mesmo se tratando de pagamentos comprovadamente efetuados, mas relativos a despesas inexistentes, posto que não comprovada a correspondente operação ou a sua causa — pode haver somente a exigência de IRRF, mas não a exigência de IRPJ e de CSLL. Isto pode ocorrer por várias razões, dentre as quais o fato de o sujeito passivo estar submetido ao regime de tributação do lucro presumido ou arbitrado, por exemplo, regimes os quais são em regra indiferentes às despesas para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ou então, ainda, pode ocorrer que o sujeito passivo, mesmo estando submetido ao regime do lucro real, tenha apurado prejuízo fiscal no período em questão.

Todas essas hipóteses citadas, dentre outras que se poderia imaginar, evidenciam a clara distinção das infrações quanto ao seu aspecto material.

Quanto ao aspecto temporal, a exigência do IRPJ e da CSLL se dá no momento correspondente ao aproveitamento fiscal do custo inexistente (ao final do período de apuração do lucro tributável). Já no caso do IRRF. a exigência se dá no momento da efetivação do pagamento sem causa que o justifique. Há clara distinção, portanto, também com relação ao aspecto temporal.

DOCUMENTO VALIDADO

No aspecto quantitativo, igualmente se afiguram distintas as suas bases de cálculo. E as bases de cálculo são distintas não somente em razão do reajustamento do valor do pagamento sobre o qual recairá o imposto na fonte, mas também em razão da própria distinção material quanto aos fatos geradores captados por cada uma das incidências, posto que, conforme visto, pode haver despesas inexistentes que não motivam pagamentos, e pode também haver pagamentos sem causa completamente desvinculados de alguma despesa contabilmente reconhecida. Portanto, também com relação ao aspecto quantitativo as incidências são distintas.

Por fim, quanto ao aspecto pessoal, nada obstante o sujeito passivo sobre o qual recaem as exigências seja o mesmo, não se pode ignorar o fato de que, enquanto este sujeito passivo, no que diz respeito à exigência de IRPJ e de CSLL, encontra-se claramente na posição de contribuinte (que reduziu indevidamente o seu lucro), no caso do IRRF muito embora a lei não expressamente assim o designe, a condição por ele ostentada ê a de responsável, por se constituir na fonte pagadora dos rendimentos cuja operação ou causa não restou comprovada.

E inegável, ademais, que a não identificação da causa dos pagamentos impede o fisco de confirmar a regular tributação do rendimento auferido pelos beneficiários dos pagamentos assim feitos, circunstância esta que acentua a completa desvinculação entre os fundamentos jurídicos que dão suporte à materialidade de cada uma das infrações reportadas (glosa de custos, de um lado, e pagamentos sem causa, de outro).

Portanto, sob todas as óticas, não há como prosperar a tese de um suposto bis in idem quanto às mencionadas exigências.

No mesmo sentido do presente voto, assim também já decidiu o CARF, consoante os precedentes a seguir transcritos, com destaques acrescidos, verbis: "

> ***CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA***
>
> ***Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento**." (Acórdão 1402-002.210, sessão de 08/06/2016, relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto)*
>
> ***"IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA CUMULADA COM IRPJ E CSSL APURADOS EM FACE DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS CONSIDERADAS INIDÔNEAS. CABIMENTO.***

DOCUMENTO VALIDADO

Original

O art. 61 da Lei nº 8.981/1995, alcança todos os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, independente de quem seja o real beneficiário dele (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado com responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento.

(...)

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE DESPESAS. INEXISTÊNCIA DE FATO DA DESPESA. CABIMENTO.

*A base de cálculo da CSLL tem como ponto de partida o resultado líquido apurado na contabilidade. Assim**, as despesas comprovadamente inexistentes não podem compor o resultado líquido do exercício, do qual parte a apuração tanto do IRPJ quanto da CSLL. Os atos ilícitos não podem produzir quaisquer efeitos tributários na apuração do resultado dos exercícios fiscalizados**. É remansosa a jurisprudência administrativa no sentido de dar o mesmo efeito à CSLL na glosa de despesas fictícias da base de cálculo do IRPJ ." (Acórdão 1302-002.210, sessão de 15/05/2018, relator Luiz Tadeu Matosinho Machado)*

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

***GLOSA DE CUSTOS. DOCUMENTOS INIDÔNEOS**. PAGAMENTO. RECEBIMENTO DOS BENS. ADQUIRENTE DE BOA FÉ. ÔNUS DA PROVA.*

É ônus do fisco comprovar a inidoneidade do documento, bem como de comprovar que o contribuinte tinha ou deveria ter conhecimento daquela inidoneidade. É ônus do contribuinte comprovar o efetivo recebimento dos bens e o pagamento do respectivo preço, no caso de aquisições lastreadas em documentos considerados inidôneos, sob pena de glosa dos custos por parte da autoridade fiscal.

*Assunto: **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL***

GLOSA DE CUSTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

***Tratando-se de custos não comprovados, cabível a sua glosa para fins de apuração da CSLL**.*

*Assunto: **Imposto Sobre A Renda Retido Na Fonte – IRRF***

PAGAMENTO SEM CAUSA.

***Sujeita-se à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte**, o pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado, assim como **o pagamento efetuado ao sócio ou a terceiros, quando não for comprovada a operação ou a sua causa**." (Acórdão 1102-001.287, sessão de 04/02/2015, relator João Otávio Oppermann Thomé)*

DOCUMENTO VALIDADO

> *"Assunto**: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ***
>
> *DESPESAS COM SERVIÇOS DE CONSULTORIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> ***Correta a glosa de despesas com serviços de consultoria quando o sujeito passivo, ainda que regularmente intimado, não traz aos autos qualquer elemento que demonstre a efetiva prestação do serviço**.*
>
> *(...)*
>
> *CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.*
>
> *Por se tratar de auto de infração tido como decorrente, **aplica-se à CSLL as mesmas razões de decidir que nortearam o julgamento do lançamento que lhe deu origem**.*
>
> *(...)*
>
> *IRFON. PAGAMENTOS SEM CAUSA.*
>
> ***Correta a exigência do Imposto de renda retido na fonte sobre pagamentos em relação aos quais não foi demonstrada a causa**." (Acórdão 1402-001.190, sessão de 11/09/2012, relator Leonardo de Andrade Couto)*

Por fim, importa salienta que o lançamento de IRRF, como se viu, decorre de disposição legal taxativa, de modo que somente seria possível afastar sua aplicação, sob o fundamento de vedação ao bis in idem, caso se entendesse pela inconstitucionalidade da norma instituidora. No entanto, esse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme entendimento vinculante, consubstanciado na Súmula CARF nº 2:

> *Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Nesse mesmo sentido, decidiram os acórdãos Acórdão nº 9202-009.936 – 23 de setembro de 2021, Acórdão nº 9202-009.937 – 23 de setembro de 2021, Acórdão nº 9202-009.939 – 23 de setembro de 2021, 9202-010.481 – CSRF - 25 de outubro de 2022 e Acórdão nº 9202-011.150 – 29 de fevereiro de 2024.

Portanto, em relação à essa matéria, entendo que o acórdão recorrido não merece reforma.

c) Da impossibilidade de exigência concomitante de multa de ofício e de multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL

O Recorrente alega que a exigência da multa de ofício, em razão da alegada ausência de pagamento do IRPJ e CSLL (com base no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996), com conjunto com a multa isolada por falta de recolhimento dos referidos tributos no regime de

DOCUMENTO VALIDADO

Original

estimativa mensal (com base no citado art. 44, II, alíneas "a" e "b", da Lei nº 9.430/1996) é ilegal e, portanto, deve ser afastada.

Por outro lado, a Fazenda Nacional argumenta que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades distintas.

A aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo. Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo recorrente, do modo de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96).

Com efeito, as infrações apenadas pela chamada "multa de ofício" e pela "multa isolada" são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.

Assiste razão à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e para tratar a questão, ratifico os fundamento do voto vencedor do acórdão 9101-003.002 de lavra da Ilustre Conselheira Adriana Gomes Rêgo, julgado na sessão de 08/08/2017:

> "No mérito, outra questão a ser dirimida no recurso da contribuinte diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.
>
> A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.
>
> Observe-se:
>
> Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):
>
> Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.
>
> § 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

Como se vê no auto de infração de CSLL (efls. 3 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desse tributo, referente ao ano calendário 2010 e 2011, teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

Sobre o assunto, há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base imponível ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido, muitas vezes, invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, que limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem

DOCUMENTO VALIDADO

como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que imporia o afastamento da penalidade menos gravosa.

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de

DOCUMENTO VALIDADO

1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I (revogado);

II (revogado);

III (revogado);

IV (revogado);

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

As consequências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101002.251:

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

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 910100577, de 18 de maio de 2010, 910100.685, de 31 de agosto de 2010, 910100.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

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

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (efls. 236):

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

[...].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...];

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

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

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

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

Explico.

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

DOCUMENTO VALIDADO

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009

[...]

ANEXO I

I – ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

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

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

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

Acórdãos precedentes: 10422036, de 09/06/2006; 340100078, de 01/06/2009; 340100047, de 06/05/2009; 10423338, de 26/06/2008; 920200.699, de 13/04/2010; 920201.833, de 25/10/ 2011.

[...]

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

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

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

Acórdãos precedentes: 10422036, de 09/06/2006; 340100078, de 01/06/2009; 340100047, de 06/05/2009; 10423338, de 26/06/2008; 920200.699, de 13/04/2010; 920201.833, de 25/10/ 2011.

DOCUMENTO VALIDADO

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013

[...]

ANEXO I

I – Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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

Acórdãos Precedentes: 9101001261, de 22/11/11; 9101001203, de 22/11/11; 9101001238, de 21/11/11; 9101001307, de 24/04/12; 1402001.217, de 04/10/12; 110200748, de 09/05/12; 1803001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014

[...]

ANEXO I

[...]

II – Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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

Acórdãos Precedentes: 9101001.261, de 22/11/2011; 9101001.203, de 17/10/2011; 1101001.238, de 21/11/2011; 9101001.307, de 24/04/2012; 1402001.217, de 04/10/2012; 110200.748, de 09/05/2012; 1803001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades antes da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares10 à parcela do litígio já pacificada.

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano calendário: 2001

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

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de oficio exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF

Exercício: 2001

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

Acórdão nº 9101-001.307:

DOCUMENTO VALIDADO

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano Calendário: 1998

[...]

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

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2003

[...]

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

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

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

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

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

DOCUMENTO VALIDADO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2002

[...]

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

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

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

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

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente, do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Dias na condução do Acórdão nº 9101001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito

DOCUMENTO VALIDADO

penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

"As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, "a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição". O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções".

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção". (in "O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário", ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302001.823:

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

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art.

DOCUMENTO VALIDADO

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

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas. A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material. Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade

DOCUMENTO VALIDADO

administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.

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

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101002.251:

[...]

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

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

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

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

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

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

[...];

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta

DOCUMENTO VALIDADO

se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302001.823:

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

[...]

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

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

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

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omisso acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302001.753:

DOCUMENTO VALIDADO

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

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

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

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

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101001.261, 9101001.307 e 1803001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101001.203 e 9101001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402001.217 e 1102000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

[...]

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

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

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R$ 3.826.453,79 (R$ 8.902.754,18 – R$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R$ 3.826.453,79

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

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

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

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões

DOCUMENTO VALIDADO

> cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.
>
> Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.
>
> Com relação ao segundo argumento apresentado pela Contribuinte, de que a multa isolada "também deve ser afastada pela impossibilidade de se exigir esta multa após o encerramento do ano calendário", cumpre esclarecer que 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 afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. 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.
>
> Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrários à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano calendário e favorável à adoção do princípio da consunção 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."

Nesse mesmo sentido tem se posicionado a 2ª Turma da CSRF, por meio dos acórdãos 9202-010.481 – 25 de outubro de 2022, 9202-010.782 – 28 de junho de 2023, 9202-011.059 – 26 de outubro de 2023, Acórdão nº 9202-011.150 – 29 de fevereiro de 2024, 9202-011.347 de 20 de junho de 2024, 9202-011.436 de 22 de agosto de 2024, em julgamentos que contaram com minha participação.

Nesse sentido, concluo que a decisão recorrida deve permanecer incólume nessa questão.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação às matérias: **a) Da impossibilidade da exigência concomitante do IRRF por pagamento sem causa e do IRPJ e CSLL em razão da glosa de despesas decorrentes dos mesmos pagamentos impossibilidade de cumular IRRF e IRPJ/CSLL** e **c) Da impossibilidade de**

DOCUMENTO VALIDADO

exigência concomitante de multa de ofício e de multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL e, no mérito, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes

DOCUMENTO VALIDADO