



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.001682/2007-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.678 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de julho de 2021
Recorrente CONSTRUTORA MESTRA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2003

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

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

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

O fato de o contribuinte ter recolhido o tributo devido ao final do encerramento do exercício não se constitui em hipótese de denúncia espontânea visto que a multa isolada decorre da falta de recolhimento das estimativas mensais.

DEDUÇÃO DE ESTIMATIVAS RECOLHIDAS EM EXERCÍCIO ANTERIOR EM RAZÃO DA OCORRÊNCIA DE PREJUÍZO. IMPOSSIBILIDADE.

As estimativas devidamente recolhidas no exercício anterior compõe o resultado do exercício. Existindo saldo negativo cabe ao contribuinte buscar compensar tal montante. A estimativa paga foi devida, não se trata de crédito a restituir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Andre Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga e Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela Delegacia Regional no Rio de Janeiro- (RJ), que julgou improcedente a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte tendo em vista as exigências tributárias de R\$ 11.458,56 a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ, referente ao fato gerador ocorrido em 31/12/2003, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora calculados à época do pagamento. No mesmo auto de Infração (fls. 212 a 219) também foi formalizada a exigência de R\$ 74.722,38, a título de multa de ofício isolada de 50%, em razão da falta de recolhimento de estimativas do IRPJ, relativas aos meses de janeiro a abril, setembro e outubro do ano-calendário de 2003. No presente processo também são exigidas as importâncias de R\$ 6.284,47 a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, referente ao fato gerador ocorrido em 31/12/2003, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora calculados à época do pagamento; e de R\$ 29.099,68, a título de multa de ofício isolada de 50%, em razão da falta de recolhimento de estimativas mensais da CSLL, relativas aos meses de janeiro a abril, setembro e outubro do ano-calendário de 2003.

Segundo relato da autoridade autuante, o lançamento decorreu de divergências entre valores informados na DIPJ/2004 (ano-calendário 2003) e os montantes recolhidos e/ou declarados em DCTF, a título de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL dos meses de janeiro a abril, setembro e outubro do ano-calendário de 2003. Os valores declarados em DIPJ são maiores que os montantes recolhidos e/ou declarados em DCTF.

Inconformada com a decisão, a interessada interpôs manifestação de inconformidade às fls. 251, na qual, em síntese, alegou:

- a) No item denominado "A - Ausência de Mandado de Procedimento Fiscal e de Termo de Início de Fiscalização", a impugnante alega que "independentemente do mérito da questão, o auto de infração sob análise deve ser anulado por falta de cumprimento de exigências legais aplicáveis ao procedimento de fiscalização do sujeito passivo". Primeiramente, a impugnante alega que a falta de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF "constitui vício insanável, que torna nulos todos os procedimentos levados a efeito pela fiscalização". Em seguida, aponta "outro vício que inviabiliza o procedimento fiscal realizado", qual seja, a falta do Termo de Início de Fiscalização de que trata o art. 72 do Decreto nº 70.235/72.

- b) No item "B - A empresa não poderia ter sido intimada por AR", a impugnante destaca "a irregularidade contida na intimação atinente aos Termos de Intimação Fiscal de fls. 98 e 239, procedida mediante carta com avisos de recebimento (AR) - fls. 99 e 240".
- c) Nas palavras da impugnante: *12. No entender da Requerente, apenas quando não for possível a intimação pessoal (por dizer respeito a contribuinte estabelecido fora da jurisdição da respectiva DRF, p. ex.) é que o ato poderá se dar mediante AR. 13. Salvo raríssimas exceções, a notificação deverá ser pessoal. Esta é a regra. Ainda mais em casos como o presente, em que a empresa nunca se negou em colaborar com o fisco, conta com endereço certo e de fácil acesso, no mesmo Município em que o fiscal está locado. Não há justificativas para que fosse olvidada a ordem citada.*
- d) No item "C - Ausência de intimação de representante da empresa", a impugnante alega que ainda que fosse válida a intimação pela via postal, o que admite por apego à argumentação, "o fato é que a intimação por AR foi recepcionada pela Sra. Giani B. de Souza (fls. 99 e 240), funcionária da empresa, que não tem poderes para representá-la". No entender da Requerente, admitindo-se, por hipótese, que o caso concreto comportaria intimação por AR, ainda assim seria indispensável que o próprio representante legal da empresa recebesse a correspondência; caso contrário, obrigatoriamente a intimação deveria ser pessoal ou, quando preenchidos os requisitos legais, através de edital. A exigência de intimação de representante legal decorre do disposto no CTN, que em seu art 145, ao dispor da notificação de lançamento, assim o exige. E se a notificação do lançamento, por força do CTN, pressupõe intimação na pessoa do representante legal, é razoável concluir que os atos anteriores também devem ser revestidos da mesma formalidade.
- e) No item "D - Normas arroladas no Auto de Infração", a impugnante inicia sua argumentação afirmando o seguinte: Para que o crédito tributário seja regularmente constituído e goze de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, é necessário que sejam obedecidos todos os princípios inerentes ao procedimento administrativo, dentre os quais se destacam os postulados constitucionais da ampla defesa e do contraditório.
- f) Em seguida, a impugnante alega que há no "Auto de Infração impugnado uma miscelânea de dispositivos legais, inclusive inaplicáveis à espécie, que mais confundem do que ajudam na exata compreensão da origem das 'pendências' que lhe são imputadas: *Apenas a título ilustrativo, pode ser citado trecho do Auto de Infração que se refere ao "art 44, inciso II, alínea 'b', da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 c/c art. 106, inciso II 'c' da Lei nº 5.172/66". Como facilmente se observa, o Auto de Infração, que exige multa por suposta infração cometida em 2003, cita legislação de 2007, o que não pode ser admitido, pois é de saber comum que a legislação não pode retroagir para punir o contribuinte. Além disso, menciona o art. 106, II, "c", do CTN, aparentemente tentando*

justificar a aplicação retroativa da Lei nº 11.488/07. Contudo, não indica porque ela seria aplicável. Cá que não foi indicada nenhuma norma mais severa, aplicável ao caso, que deixou de ser aplicada em detrimento da multa de 50%). Em outro ponto, cita art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, alterado pela MP nº 351/07. Todavia, além de novamente se referir a norma de 2007 (portanto, inaplicável ao caso), menciona o § 12, que traz a possibilidade de duplicar o percentual da multa nos casos de sonegação, fraude ou conluio, que não foi aplicado no presente caso (nem poderia ser, em face da ausência de qualquer ato de má-fé da contribuinte). Por fim, ainda quanto a este trecho, observa-se que foi citada a MP nº 351/07, que já foi convertida em Lei em 15/06/2007 (inclusive citada em outros trechos do Auto de Infração).

- g) No primeiro item em que discute o mérito, denominado "A – Inexistência de débitos" a impugnante alega que "os valores referentes ao IRPJ e à CSLL são inexigíveis, pois foram quitados antes do início da fiscalização". E continua, afirmando o seguinte: Para comprovar tal alegação, basta notar que o presente Auto de Infração (salvo quanto à multa isolada) é oriundo da glosa de R\$ 11.458,56, de IRPJ, e de R\$ 6.284,47, de CSLL, e aplicou, sobre tais valores, multa de 75% e juros (taxa SELIC). Tal glosa seria justificada porque os DARF's apresentados pela contribuinte para comprovar a origem das suas deduções/créditos (declarados em DIPJ) se referem ao período de apuração de 03/2002, não correspondendo ao ano-calendário de 2003.
- h) Contudo, de uma análise mais atenta dos documentos fiscais da contribuinte (inclusive da DIPJ em anexo), percebe-se com facilidade que ao final do exercício de 2002 a empresa obteve prejuízo, razão pela qual não existia qualquer valor devido a título de IRPJ ou CSLL naquele ano. Por outro lado, as guias apresentadas pela contribuinte (fls. 112 e 114) comprovam que a mesma efetuou recolhimentos "por estimativa" de R\$ 11.458,56 (IRPJ) e de R\$ 6.284,47 (CSLL), referentes à competência de 03/2002.
- i) Ora, havendo prejuízo ao final do exercício, não são necessárias maiores considerações para demonstrar que o valor pago antecipadamente (por estimativa) era "indevido" e passa a ser crédito da empresa após encerrado o ano-calendário (já que não existia valor devido de IRPJ e CSLL naquele exercício). Diante de tal constatação, a empresa, ao apurar o resultado do ano-calendário 2003 (objeto do presente AI), diminuiu do valor devido o "crédito" resultante dos pagamentos relativos ao ano-calendário 2002.
- j) Assim, observa-se que, no máximo, houve uma falha na declaração da origem do crédito, que não pode ser utilizada como fundamento para a exigência de tributos e demais obrigações acessórias (multa e juros).
- k) Além disso, se existe alguma diferença nos valores apurados pela contribuinte, seria em seu favor, haja vista que não foi aplicado qualquer tipo de correção no seu crédito. E que a empresa recolheu os valores do

ano-calendário de 2002 com multa e juros (conforme demonstram as guias juntadas ao presente AI (fls. 112 e 114), tendo aproveitado o crédito somente em relação ao principal.

- l) No item denominado "B - As multas devem ser afastadas", a impugnante alega (i) ausência de previsão legal; (ii) impossibilidade da cobrança da multa isolada após o encerramento do ano-calendário; (iii) denúncia espontânea; e (iv) excesso de exação. No tópico relativo à "ausência de previsão legal", a impugnante alega que "a multa cobrada isoladamente, de 50% sobre os valores "devidos" mensalmente por estimativa e não recolhidos, no presente caso, não pode subsistir porque a previsão legal adotada pelo Auto de Infração, que embasaria a aplicação da referida multa, foi criada pela MP nº 351/07, convertida na Lei nº 11.488/07, que alterou o art 44, II, da Lei nº 9.430/96". Nesse sentido, afirma que "a legislação não pode retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos antes da sua vigência (princípio da anterioridade)".
- m) Ainda sobre a previsão legal, a impugnante afirma que: O art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, na redação vigente em 2003 (não havia alíneas no inc. II desta redação), previa que: "Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: A redação atual do referido artigo, utilizada retroativamente como base para aplicar a multa de 50%, sob o argumento de que seria mais benéfica (art. 106, II, "c", do CTN), prevê que: II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis". (Grifado agora)
- n) Art. 44: Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:) na forma do art. 22 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."
- o) Da leitura das normas acima mencionadas observa-se que, embora tenha havido redução do percentual da multa prevista no inc. II, a infração (fato gerador) prevista nos artigos é completamente distinta. Neste sentido, note-se que a redação do art. 44, II, vigente em 2003, previa multa apenas para os casos de intuito de fraude, o que não ocorreu no presente caso.
- p) Ou seja, os dispositivos apontados no Auto de Infração como supostamente violados não estavam em vigor na data da ocorrência dos "fatos geradores", razão pela qual não podem ser aplicados. Desta forma, constata-se que a Impugnante não cometeu qualquer infração que justificasse a aplicação de multa imposta.

- q) Por outro lado, caso se queira argumentar que havia previsão legal vigente na época dos fatos para a aplicação da multa, restaria claramente demonstrada a nulidade do Auto de Infração, que não fez menção a tal norma, o que também acarretaria no seu cancelamento.
- r) No tópico intitulado "Impossibilidade da cobrança da multa isolada após o encerramento do ano-calendário", a impugnante afirma que "encerrado o período de apuração do Imposto de Renda, que tem o seu fato gerador em 31 de dezembro, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do Imposto efetivamente devido, apurado com base no lucro real".
- s) Nesta esteira, revela-se improcedente a cominação de multa sobre os valores apurados mensalmente por estimativa, antes da efetiva ocorrência do fato gerador. Tal argumento se torna ainda mais forte se for levado em consideração que o ato não lesou o Fisco, já que os valores "devidos" (calculados na data da ocorrência do fato gerador) restaram recolhidos pela contribuinte. Caso a empresa tivesse feito os recolhimentos por estimativa, a consequência seria que a contribuinte teria um valor a restituir ("crédito").
- t) Para corroborar seu entendimento, a impugnante reproduz ementa de julgado do E. Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 103-20572, de 19/04/2001), e da Câmara Superior de Recursos (Recurso nº 103.124946, de 05/09/2005).
- u) No tópico intitulado "**Houve denúncia espontânea**", a impugnante alega que o fato de ter informado em DIPJ os valores devidos à Receita Federal, antes do início da fiscalização, justifica a exclusão das multas, por conta do instituto da denúncia espontânea. Ainda segundo a impugnante, "presente o Auto de Infração [...] está exigindo quantias idênticas àquelas lançadas em DIPJ".
- v) No tópico "Excesso de exação", a impugnante alega que "a exigência simultânea de multa proporcional e multa isolada caracteriza excesso de exação, não amparada pelo ordenamento jurídico".
- w) Ainda neste tópico, a impugnante alega que a imposição das multas no presente processo agride "o direito de propriedade, constitucionalmente assegurado (CF/88, art. 5º, caput e inciso XXII), porque subtraem parcela considerável do patrimônio, sem causa suficientemente justificada. Além disso, desconsideram a vedação de utilização de tributo com efeito de confisco (CF/88, art. 150, inciso IV), e fazem tábula rasa dos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade" : *Além de tudo, a multa também é desproporcional à falta hipoteticamente cometida pela contribuinte, contrariando os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do devido processo legal material (art. 52, LIV, da CF), representando verdadeiro esbulho do seu patrimônio, e desprezando, conseqüentemente, o art. 52, XXII, do Texto Maior. Sem qualquer sombra*

de dúvidas, nos moldes em que foram impostas, as multas, além de desproporcionais, implicam confisco e afrontam o direito de propriedade, de modo que a sua exclusão é medida de ordem imperativa, frente às normas acima arroladas.

- x) No item denominado "D - Os juros devem ser afastados", a impugnante contesta a utilização da taxa Selic cálculo dos juros moratórios incidentes nas obrigações tributárias, devido a sua natureza "claramente remuneratória", em afronta ao art. 161, § 12, do CTN.
- y) Por fim, no item "III — REQUERIMENTO", a impugnante requer: (a) o integral cancelamento do Auto de Infração, em virtude dos vícios apontados no tópico "I" acima; ou, caso assim não se entenda (o que se admite para argumentar), a exclusão dos valores referentes: (b.1) às obrigações principais (IRPJ e CSLL) decorrentes da glosa efetuada, e, conseqüentemente, dos juros de mora e das multas proporcionais; (b.2) às multas isoladas (quer pela ausência de previsão legal, pela sua inexigência após o encerramento do ano-calendário, ou pela impossibilidade da sua cobrança concomitantemente à multa de ofício); ou, caso assim não se entenda, (c) o integral cancelamento da multa e dos juros aplicados, em face dos princípios e normas acima arroladas.

O acórdão (07-23.909 – 3ª Turma da DRJ/FNS), recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

MULTA DE OFÍCIO APLICADA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

A pessoa jurídica optante pela apuração do IRPJ com base no Lucro Real anual deve promover o recolhimento das estimativas mensais, a título de antecipação do referido imposto, com base na receita bruta e acréscimos, ou valendo-se de balanços de suspensão ou redução. A falta de recolhimento das estimativas, na forma da Lei, enseja a aplicação de penalidade, exigida isoladamente, correspondente a cinquenta por cento do valor do pagamento mensal não efetuado. Comprovado o recolhimento insuficiente das antecipações mensais, é cabível a imposição de multa isolada sobre os valores não recolhidos.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

Contribuintes que deixarem de recolher, no curso do ano-calendário, as parcelas devidas a título de antecipação (estimativa) do IRPJ sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos. Esta multa de ofício não se confunde com aquela aplicada sobre o IRPJ apurado no ajuste anual, não pago no vencimento,

por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação. Em vista disso, o lançamento da multa isolada é compatível com a exigência de tributo apurado ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício.

RECOLHIMENTO MENSAL POR ESTIMATIVA. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O valor pago a título de estimativa mensal do IR, no âmbito do regime de tributação pelo lucro real anual, não pode ser utilizado como crédito em compensação, pois esse valor só pode ser utilizado na dedução do IRPJ devido ao final do período de apuração a que se referir, ou para compor eventual saldo negativo do imposto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

MULTA DE OFÍCIO APLICADA ISOLADAMENTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.

A pessoa jurídica optante pela apuração do IRPJ com base no Lucro Real anual deve promover o recolhimento das estimativas mensais, a título de antecipação do referido imposto, com base na receita bruta e acréscimos, ou valendo-se de balanços de suspensão ou redução. A falta de recolhimento das estimativas, na forma da Lei, enseja a aplicação de penalidade, exigida isoladamente, correspondente a cinquenta por cento do valor do pagamento mensal não efetuado. Comprovado o recolhimento

insuficiente das antecipações mensais, é cabível a imposição de multa isolada sobre os valores não recolhidos.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

Contribuintes que deixarem de recolher, no curso do ano-calendário, as parcelas devidas a título de antecipação (estimativa) da CSLL sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos. Esta multa de ofício não se confunde com aquela aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual, não

paga no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação. Em vista disso, o lançamento da multa isolada é compatível com a exigência de tributo apurado ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício.

RECOLHIMENTO MENSAL POR ESTIMATIVA. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O valor pago a título de estimativa mensal da CSLL, no âmbito do regime de tributação pelo lucro real anual, não pode ser utilizado como crédito em compensação, pois esse valor só pode ser utilizado na dedução da CSLL devida ao final do período de apuração a que se referir, ou para compor eventual saldo negativo da contribuição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

JUROS DE MORA. APLICABILIDADE DA TAXA SELIC.

A partir de 12 de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais

(Súmula CARF nº 4).

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2003
ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA
LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Isto porque, conforme entendimento da turma julgadora “os critérios adotados pela Administração Tributária, contidos em normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal, podem parecer um tanto rígidos. No entanto, o tratamento se justifica. Por vezes os termos 'dedução' e 'compensação' são tidos como sinônimos, mas, efetivamente, não são. A 'dedução' encerra a possibilidade de utilização das antecipações realizadas ao longo do próprio ano a que se referir a apuração do tributo. Assim, as informações relativas à apuração do tributo, inclusive em relação, às deduções, ficam circunscritas a um ano-calendário, e são o objeto de uma única declaração de ajuste anual”. (...) A exigência de juros de mora calculados com base na taxa Selic foi prevista, de forma literal, em lei, não havendo como afastá-la. Cumpre que se declare, novamente, os estreitos limites a que se encontra adstrito o julgador administrativo na apreciação da matéria em tela. Em razão de a ação fiscal ter se baseado em comandos constantes de disposições legais, não lhe cabe competência para analisar as referidas arguições de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade”.

Inconformado com a decisão, às fls. 362, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário, alegando em síntese as seguintes razões:

- a) A exigência da multa em questão tem como nítida finalidade coagir a pessoa jurídica a efetuar o regular recolhimento das antecipações mensais do Imposto de Renda, que são calculadas por estimativas. Contudo, a imposição da referida penalidade só faz sentido se a infração for constatada no curso do próprio ano-calendário em que incorrida.
- b) Nessa ordem de ideias, a multa isolada somente pode ser exigida durante o ano-calendário. Tanto é assim que a própria redação do art. 44, inc. II, .b. da Lei n. 9.430/96 dispõe expressamente que a multa de 50% incide sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, .no ano calendário correspondente.. A dicção legal não poderia ser mais precisa ao

dispor que a multa isolada só pode ser exigida no ano calendário correspondente., o que torna evidente que dita sanção não pode ser aplicada após o encerramento do exercício fiscal, senão estaria ofendendo a lógica ou à racionalidade do IRPJ.

- c) Voltando a atenção para o caso concreto, inocorreu nenhuma das duas situações acima expostas, eis que, *primeiro, o auto de infração foi lavrado contra a empresa recorrente após o encerramento do exercício fiscal* à que se referem os recolhimentos mensais por estimativa. De fato, o auto de infração foi lavrado na data de 01/08/2007, por meio do qual se formalizou, exigência de multa por divergência no recolhimento mensal de IRPJ e CSL estimado em relação ao ano-calendário de 2003.
- d) Ocorre que o IRPJ e a CSL — no ano de 2003 — foram devidamente apurados pelo Lucro Real, e integralmente quitados já ao final daqueles exercícios fiscal. Por tal razão, tendo a recorrente promovido o pagamento dos tributos efetivamente devidos antes mesmo de qualquer procedimento de fiscalização, tem aplicação o disposto no art. 138 do CTN, devendo a responsabilidade da empresa ser excluída em razão da denúncia espontânea.
- e) Daí resulta que a multa acessória é aquela imposta pelo descumprimento da obrigação principal, que é a obrigação de pagar tributo. Já a multa isolada é passível de ser imposta pelo descumprimento de uma obrigação acessória, que seja de uma obrigação de fazer ou de não fazer. Por tal razão, a multa isolada somente pode ser aplicada pelo descumprimento de uma obrigação acessória, que tem por causa o descumprimento de prestações de fazer ou não fazer, previstas em lei e no interesse da administração tributária.
- f) Logo, a referida multa isolada jamais poderia ser imposta na hipótese de ausência de recolhimento de tributo, porquanto tal situação consiste no descumprimento de uma obrigação principal (pagar tributo), em relação a qual somente pode incidir a multa acessória.
- g) Ocorre que, com a devida *venia*, referidos valores não poderiam ter sido glosados pela autoridade fiscal, uma vez que a empresa, na verdade, pretendeu compensar a estimativa devida em março/2003 com o valor da estimativa recolhida a maior em março/2002. Tal se deve porque, em relação ao ano-calendário de 2002, a empresa recorrente apurou prejuízo fiscal e, portanto, apurou saldo negativo de IRPJ e CSL.
- h) Diante disso, tendo a empresa apurado saldo negativo em 2002, possui direito creditório, o qual pode perfeitamente ser utilizado para compensação com valores devidos a título de estimativa do ano-calendário seguinte, *in casu*, no ano de 2003.
- i) Requereu o provimento do presente recurso.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Passo à análise do mérito.

DA EXIGIBILIDADE DA MULTA ISOLADA APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO FISCAL E DA COMPATIBILIDADE COM O ART. 97 E 113 DO CTN

Por entender que os tópicos 02 e 04 do Recurso se relacionam passo à análise conjunta dos mesmos.

Neste ponto, basicamente argumenta o contribuinte que a multa isolada somente pode ser exigida durante o ano-calendário. Tanto é assim que a própria redação do art. 44, inc. II, .b. da Lei n. 9.430/96 dispõe expressamente que a multa de 50% incide sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, no ano calendário correspondente. A dicção legal não poderia ser mais precisa ao dispor que a multa isolada só pode ser exigida no ano calendário correspondente, o que torna evidente que dita sanção não pode ser aplicada após o encerramento do exercício fiscal, senão estaria ofendendo a lógica ou à racionalidade do IRPJ.

Isto porque, com o encerramento do exercício fiscal (ano-calendário) em 31 de dezembro, há a apuração do efetivo lucro real, sobre o qual é apurado em definitivo o IRPJ. Dessa forma, os recolhimentos mensais feitos a título de antecipação, por estimativa, são abatidos do IRPJ ao final do exercício apurado. Os recolhimentos antecipados serão deduzidos do IRPJ devido ao final do ano-calendário, ou serão restituídos ao contribuinte caso a pessoa jurídica apure base de cálculo (lucro real anual) menor do que as bases estimadas.

Entendo não lhe assistir razão.

Esse debate não é novo neste Conselho, a tese minoritária defende que, por se tratar de obrigação acessória à principal e, diante do que dispõe a Súmula CARF n. 82 sobre a impossibilidade de exigência de estimativas após o encerramento do exercício, não haveria que

se falar em multa pela falta de recolhimento das estimativas. Em que pese a aparente lógica do raciocínio, não me filio a esta corrente.

Para a devida análise da tipicidade aplicável, é preciso iniciar pelo texto normativo em vigor na época dos fatos jurídicos, ou seja, o artigo 44 da Lei 9.430/96 em vigor em 2005, antes das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

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

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

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

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

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

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

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

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

V -isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

[...] – grifei.

Cumprе ressaltar que a multa foi posteriormente reduzida a 50%, conforme aplicada pela fiscalização, que por isso se referiu à alteração legislativa posterior, aplicando-se a retroatividade benigna.

Pois bem, da leitura dos dispositivos legais não é possível aderir à tese defendida pela contribuinte vez que, se a referida multa apenas pudesse ser aplicada juntamente com a estimativa que deixou de ser recolhida, qual seria o sentido de se chamar de multa isolada? Ou ainda, porque se falar que a multa isolada será exigida ainda que se apure prejuízo se não pudesse ser exigida após o encerramento do exercício fiscal (quando se apura eventual prejuízo)?

Ora, o texto legal careceria de absoluta lógica em que pese, repito, a coerência da tese defendida pela Recorrente dentro da tradicional doutrina do direito tributário. No entanto, não cabe a este CARF afastar dispositivo legal válido e eficaz.

Ademais, como bem argumentou o Relator da decisão Recorrida, o Conselheiro Murilo Visco:

Por sinal, se não houvesse previsão para imposição de multa isolada, a exigência dos recolhimentos por estimativa estaria ameaçada, ou não seria cumprida. A norma que determina a antecipação mensal por estimativa tornar-se-ia letra morta, pois seria sempre mais vantajoso aos contribuintes optantes pela apuração anual esperar até o encerramento do período, para levantar o montante do tributo definitivamente devido e só então recolhê-lo. Obviamente, a Fazenda Pública seria financeiramente lesada, e sofreriam concorrência desleal os contribuintes que cumprissem rigorosamente as prescrições legais.

Neste diapasão, também oportuno citar a fundamentação trazida pelo Nobre Conselheiro Carlos André Soares Nogueira no recente Acórdão 1401-005.014 desta mesma TO:

Neste diapasão, vale destacar a Súmula CARF nº 104, que determina que o lançamento da multa isolada submete-se ao prazo decadencial previsto no artigo 173, I, do CTN, ou seja, a partir do *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*.

Obviamente que se a multa isolada apenas pudesse ser exigida dentro do próprio exercício estaríamos diante de um verdadeiro prazo decadencial sem previsão no CTN.

Ainda no referido Acórdão acima citado, o mesmo recebeu a seguinte ementa após decisão unânime que resume o entendimento desta TO:

NULIDADE DO PROCEDIMENTO. SUPERFICIALIDADE. FALTA DE VERIFICAÇÃO DA VERDADE MATERIAL. INOCORRÊNCIA.

No caso, a fiscalização intimou especificamente a contribuinte a comprovar as retenções na fonte alegadas. Desta forma, não se configura qualquer hipótese de nulidade em razão de descuido com o princípio da verdade material ou por cerceamento do direito de defesa.

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

Ano-calendário: 2005

ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. ANO-CALENDÁRIO 2005. SÚMULA CARF Nº 105.

Na espécie, considerando que os fatos geradores ocorreram no ano-calendário 2005, aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 105, que veda a concomitância entre a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e a multa de ofício apurada com base no imposto devido no ajuste anual.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2005

ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

A multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de CSLL pode ser imposta após o encerramento do ano-calendário, mesmo que o sujeito passivo tenha apurado base negativa no ajuste anual.

MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. ESTIMATIVA.

A base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal de CSLL é a própria estimativa que deixou de ser recolhida. (Acórdão 1401-005.014 de 09/12/2020)

Esta posição encontra eco na jurisprudência do CARF em outras Turmas, conforme ilustra o seguinte precedente:

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

Ano - calendário: 2008

ESTIMATIVA MENSAL DE IRPJ. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento de estimativa de IRPJ dá ensejo à aplicação de multa isolada, ainda que no final do ano base tenha sido apurado prejuízo fiscal ou saldo negativo. (Acórdão CARF nº 1301-004.418, de 10/03/2020)

Esta também é a posição adotada majoritariamente na CSRF a exemplo do recente Acórdão 9101-005.362 que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

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

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar base negativa no ajuste anual. (Acórdão 9101-005.362 de 09 de março de 2021 – Voto Vencedor Edeli Pereira Bessa).

No que se refere a este julgado, oportuno reproduzir parte da irretocável declaração de voto realizada pela nobre colega Conselheira Livia De Carli Germano, que já compôs a presente TO, e resume muito bem a questão:

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia, divergi do relator quanto ao resultado de seu voto com relação às multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas lançadas após o final do ano-calendário. O entendimento aqui expressado já vem sendo por mim sustentado nas declarações de voto manifestadas nos acórdãos 9101-005078 e 9101-005.080, dentre outras.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência das multas isoladas em questão.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

A uma primeira vista, tal referência parece mesmo se reportar ao valor devido no ajuste anual, inclusive em razão do emprego do termo “totalidade” – de fato, a princípio, parece não fazer sentido pensar que a norma fala em “totalidade de tributo” querendo se referir ao valor da estimativa mensal, eis que não se “totaliza” o valor de um pagamento que é único a cada mês.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da *norma jurídica subjacente* (isto é, do significado formado a partir da interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer com que a literalidade reflita o sentido lógico já contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

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

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

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

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

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

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

Além disso, em se estabelecendo a base de cálculo da penalidade como sendo o valor do recolhimento mensal devido e não realizado, a interpretação se coaduna com a faculdade que se confere ao sujeito passivo de interromper os pagamentos por antecipação quando apure, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 8.383/1991).

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

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

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

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

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

Não se nega que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não se nega que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

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

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

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

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

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

Assim, tendo em vista a expressa previsão legal, impossibilidade de afastar aplicação de norma vigente e compatibilidade da exigência com os dispositivos legais, não há como acolher a tese do contribuinte. Indefiro o Recurso nesses pontos.

DA LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA – INEXISTÊNCIA DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Defende o Recorrente que o IRPJ e a CSLL — no ano de 2003 — foram devidamente apurados pelo Lucro Real, e integralmente quitados já ao final daqueles exercícios fiscal. Por tal razão, tendo a recorrente promovido o pagamento dos tributos efetivamente devidos antes mesmo de qualquer procedimento de fiscalização, tem aplicação o disposto no art. 138 do CTN, devendo a responsabilidade da empresa ser excluída em razão da denúncia espontânea.

Entendo que tal alegação foge de qualquer razoabilidade.

Isto porque, a multa isolada é exigida exatamente pela atitude de deixar de recolher as estimativas declaradas, ora, não há o que se falar em pagamento espontâneo.

Não acolho o Recurso nesta parte.

DA ALEGADA INEXIGIBILIDADE DO IRPJ E DA CSLL

Cumprе ressaltar que a autoridade fiscal no procedimento fiscalizatório, além de verificar a ausência de recolhimento das estimativas declaradas no exercício de 2003, também verificou que o contribuinte deduziu na sua apuração valores de estimativas recolhidas no exercício de 2002.

Em sede de impugnação o contribuinte alegou tratar-se de erro de fato e, posteriormente, defendeu o direito de deduzir tais valores já que eles seriam indevidos vez que a empresa teria apurado prejuízo fiscal no ano de 2002.

Agora em Recurso, além disso, vem alegar que, em verdade, a contribuinte objetivava fazer compensação da estimativa indevidamente recolhida em 2002 com estimativas devidas em 2003. Nada mais absurdo.

As estimativas em questão foram declaradas, recolhidas, se referem a 2002 e compuseram a apuração do resultado do exercício. Eventualmente, diante da existência de saldo negativo deveria a contribuinte utilizar-se de tais valores através do correto processo de compensação tributária vez que as estimativas recolhidas eram efetivamente devidas.

Desta feita, também não há como acolher o recurso nesta parte.

Face a todo exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva