



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13982.000214/2010-00
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.350 – 1ª Turma
Sessão de 17 de janeiro de 2018
Matéria MULTA ISOLADA
Recorrente BONDIO ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 105. ALCANCE.

A Súmula CARF nº 105, que enuncia que 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 apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, tem aplicação em face de multas lançadas tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007.

Não tem aplicação a Súmula CARF nº 105 se a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para afastar o lançamento das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL quanto aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2006, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que deram provimento, também, quanto ao ano-calendário 2007 e votaram pelas conclusões em relação ao ano-calendário 2006.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

BONDIO ALIMENTOS S/A recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls. 1.149 a 1.175, contra o Acórdão nº 1202-00.728, de 16 de março de 2012 (e-fls. 1.111 a 1.141), que, por voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário.

Transcreve-se a ementa e a decisão do acórdão recorrido:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Exercício: 2007, 2008

MPF. PRORROGAÇÃO. CIÊNCIA.

A ciência do MPF e de suas prorrogações é feita por intermédio do acesso à internet, garantido ao contribuinte através de senha sigilosa.

DESPESA. DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE.

As despesas que se revelarem desnecessárias ou não usuais à consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real.

DESPESAS OPERACIONAIS. CONDIÇÕES PARA DEDUTIBILIDADE.

A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam o conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito.

DESPESAS FINANCEIRAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES.

As despesas com remuneração aos sócios da autuada, correspondentes à operação com debêntures, a pretexto de captar recursos para dotar a companhia de um novo sistema de gestão, não podem ser deduzidas do lucro líquido, na medida em que se comprova nos autos que deixaram de reunir as condições necessárias estabelecidas pela legislação fiscal.

MULTA QUALIFICADA.

A constatação de conduta fraudulenta praticada com intuito de reduzir a base imponível enseja a aplicação de multa qualificada.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta, João Carlos de Figueiredo Neto e Orlando José Gonçalves Bueno, que desqualificavam a multa de ofício para o percentual de 75% e cancelavam a imposição da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Irresignada com o acórdão supra, a Contribuinte interpôs o Recurso Especial ora apreciado, apontando divergência jurisprudencial em relação à (i) possibilidade de redução ou desqualificação da multa de ofício; e (ii) aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício.

Originalmente, o presente processo tratava de lançamentos de ofício de IRPJ, CSLL e de multa isolada pela falta de recolhimento de IRPJ sobre as bases de cálculo estimadas, referentes aos anos-calendário 2006 e 2007. Entretanto, tendo em vista que a contribuinte apresentou pedido de desistência parcial às e-fls. 1.400 e 1.401, restou apenas a discussão a respeito da multa isolada sobre estimativas não recolhidas ou recolhidas a menor.

Assim, por meio do Despacho de e-fls. 1.414 a 1.416, o recurso especial foi admitido exclusivamente quanto à matéria da exigência da multa isolada em concomitância com a multa de ofício.

Transcreve-se as ementas dos acórdãos indicados como paradigmas, no que interessa ao exame da matéria:

Acórdão nº 9202-002.073

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 2003

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incidem sobre a mesma base de cálculo.

Acórdão nº 1402-000.754

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

(...)

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.

Em suas razões recursais, a Recorrente defende que a multa exigida isoladamente deve ser afastada. Aduz que no caso dos autos "*há um evidente bis in idem, uma dupla e indevida penalização*", uma vez que "*o fisco aplicou a multa isolada, no percentual de 50% sobre as estimativas mensais não recolhidas, juntamente com a multa de ofício de 150%, sobre os mesmos valores, ou mesma base de cálculo*".

Ao final, requer seja reformada a decisão do Colegiado *a quo*, afastando-se a multa exigida isoladamente sobre os valores de estimativas mensais não recolhidos.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às e-fls. 1.418 a 1.423. As alegações da Procuradoria, são, em síntese, as seguintes:

- a) Não há *bis in idem* na aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, uma vez que as infrações apenadas por cada uma delas são diferentes. Enquanto a multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte, a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa;
- b) Defende que 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 9.430/1996, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos;
- c) Defende ainda que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. A primeira deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o ajuste anual, ao passo que a segunda deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas, sendo que essas antecipações não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada do CARF, são meros adiantamentos do tributo;
- d) Argumenta que ao sugerir afastar a exigência da multa isolada a recorrente defende a criação de nova hipótese de dispensa de penalidade, não prevista na legislação, qual seja, a cobrança, concomitante, de multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo. Cita, nesse ponto, o art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN).

Ao final, requer seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, o Recurso Especial da Contribuinte teve seguimento quanto ao tema da concomitância da multa isolada e da multa de ofício nos anos de 2006 e 2007.

O presente processo trata dos lançamentos de ofício de multas isoladas pela falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas, referentes aos anos-calendário 2006 e 2007, exigidas com fundamento no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Ao tratar acerca da exigência da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base estimada, o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 906 a 921, último volume digitalizado) indica a aplicação ao cálculo da multa do percentual de 50%, trazido pela (nova) redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. Assim, o percentual de 50% foi aplicado também aos fatos geradores de 2006, ou seja, retroativamente, como prevê o art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. Sobre o tema, transcreve-se trecho do TVF:

5.1 DA MULTA ISOLADA DE IRPJ

Para os anos calendários abrangidos por esta autuação, o contribuinte optou por pagamento mensal do IRPJ com a base de cálculo estimada em função de balancetes de redução e de suspensão. (Fls. 142 a 153 e 168 a 179) de acordo com o previsto no artigo 12 § 50 "b" e artigo 13 da IN SRF 93, de 24 de dezembro de 1997.

Em decorrência da glosa de despesa financeira amiudada no item 4 deste relato, mister se fez recalcularmos os IRPJ devido pela autuada.

Sendo assim, os balancetes de suspensão constantes do Livro LALUR (Fls. 142 a 153 e 168 a 179) foram modificados na forma discriminada nas planilhas de Fls. 4191420, a qual é assim composta.

Linha 1 - valor extraído do Livro LALUR a Fls. 142 a 153 e 168 a 179.

Linha 2 - Valor da despesa financeira (acumulado) glosada pela Fiscalização. Este valor está demonstrado na Planilha de Fls. 418.

Linha 8 -IRPJ a pagar.

Linha 9 - Valor da multa pelo não recolhimento do IRPJ (estimado) a pagar.

O valor da multa de que trata a linha 9 acima, corresponde a 50% sobre o IRPJ a pagar e não solvido, conforme previsto na

alínea "b" do inciso II do artigo 44 da Lei no 9.430/96, multa esta informada no auto de infração de Fls. 03 a 12 como a infração: 002 MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

5.2 DA MULTA ISOLADA DE CSLL

Para os anos calendários abrangidos por esta autuação, o contribuinte optou por pagamento mensal da CSLL com a base de cálculo estimada em função e balancetes de redução e de suspensão. (Fls. 154 a 165 e 180 a 191) de acordo com o previsto no artigo 12 § 50 "b" e artigo 13 da IN SRF 93, de 24 de dezembro de 1997.

Em decorrência da glosa de despesa financeira amiudada no item 4 deste relato, mister se fez recalcularmos a CSLL devida pela autuada.

Sendo assim, os balancetes de suspensão constantes do Livro LALUR (Fls. 154 a 165 e 180 a 191) foram modificados na forma discriminada nas planilhas de Fls. 4201421, a qual é assim composta.

Linha 1 - valor extraído do Livro LALUR a Fls. 154 a 165 e 180 a 191.

Linha 2 - Valor da despesa financeira (acumulado) glosada pela Fiscalização. Este valor está demonstrado na Planilha de Fls. 418.

Linha 8 - CSLL a pagar.

Linha 9 - Valor da multa pelo não recolhimento da CSLL (estimada) a pagar.

O valor da multa de que trata a linha 9 acima, corresponde a 50% sobre a CSLL a pagar e não solvida, conforme previsto na alínea "b" do inciso II do artigo 44 da Lei no 9.430/96, multa esta informada no auto de infração de Fls. 22 a 30 como a infração: 001 MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

De acordo com o disposto no inciso I, alínea "d" do artigo 10 da Portaria RF8 no 666, de 24 de abril de 2008, o auto de infração da MULTA ISOLADA DA CSLL consta deste Processo Administrativo Fiscal.

Tanto a DRJ, quanto a Turma do CARF ora recorrida, mantiveram o lançamento das multas isoladas, cumprindo assinalar que o acórdão ora recorrido foi exarado em 16 de março de 2012, anteriormente, portanto, à edição da Súmula CARF nº 105¹, a qual enuncia que "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".

¹ Aprovada pelo Pleno do CARF em 8 de dezembro de 2014.

Dito isso, tem-se que na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a penalização da falta de recolhimento das estimativas mensais 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. Confira-se a redação original do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

[...]

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

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada

sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

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

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

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

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

As consequências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

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

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16

de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, 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 (e-fls. 236):

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

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

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

[...].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, 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 subsequente².

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.

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

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

Explico.

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

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009³

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

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 2012⁴

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

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

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

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

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

³ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

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

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁵

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014⁶

[...]

ANEXO I

[...]

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

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

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

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

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

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

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

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares⁷ à parcela do litígio já pacificada.

⁷ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

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.

Isso 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.

Nesse sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da Súmula CARF nº 105 reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

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

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

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 ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

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

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

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

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS

CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

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

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

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

No presente julgamento está em apreciação a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas referente aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2006 e 2007.

Como se viu, para os fatos geradores ocorridos entre 31/01/2006 e 31/12/2006, o enquadramento legal para o lançamento da multa isolada recai no *art. 44 § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996*, isto é, na redação original do artigo [embora, como registrado, tenha se aplicado o percentual de 50%, trazido na redação (nova) redação do art. 44

em tela, dada Lei nº 11.488, de 2007], cabendo aplicar, assim, o enunciado na Súmula CARF nº 105.

Em relação aos fatos geradores ocorridos após a publicação da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, contudo, pelas razões já expostas, não se aplica o teor da Súmula CARF nº 105.

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

Deve, portanto, o recurso da Contribuinte ser parcialmente acolhido, reformando-se o acórdão recorrido exclusivamente para afastar o lançamento das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL em relação aos **fatos geradores ocorridos no ano de 2006**, aplicando-se a Súmula CARF nº 105.

Conclusão

Em face do exposto, conheço do recurso da Contribuinte e, no mérito, manifesta-se por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Especial da Contribuinte para afastar o lançamento das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL quanto aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2006.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo