



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15868.720074/2016-17
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.100 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de maio de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONSTRUCAP CCPS ENGENHARIA E COMERCIO S/A

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. PRECLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. Não se conhece de recurso especial se o voto condutor do acórdão recorrido não enfrenta alegação deduzida pela PGFN em contrarrazões, e não há oposição de embargos de declaração para suprir tal omissão. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece 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, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à segunda matéria. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca. No mérito, por maioria de votos, na parte conhecida, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)
EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1401-003.101, na sessão de 24 de janeiro de 2019, no qual foi negado provimento a recurso de ofício e dado provimento parcial a recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2011, 2012, 2013

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DESCRIÇÃO DO TIPO

Sendo a responsabilidade tributária uma norma capaz de atrair para outrem os créditos correspondentes à obrigação, necessária a descrição do fato que ensejou tal responsabilidade, demonstrando quais foram os atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato ou estatuto social, conforme descrito no art. 135 do CTN.

DECADÊNCIA. ARGUIÇÃO EM RECURSO

Sendo a decadência matéria de ordem pública, possível a sua arguição em recurso voluntário apesar de não ter sido mencionada quando da impugnação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Exercício: 2011, 2012, 2013

IRRF PAGAMENTO À BENEFICIÁRIOS NÃO COMPROVADO

A pessoa jurídica que efetuar pagamento à beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado, sujeitar-se-á à incidência do imposto de renda retido na fonte.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2011, 2012, 2013

GLOSA DE DESPESA. DEVIDA

Deve ser mantida a glosa da despesa se a contribuinte não logra prova a efetiva prestação do serviço.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável à CSLL.

MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. CONSUÇÃO.

As multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e de IRRF por pagamento sem causa, apurados nos anos-calendário 2011 a 2013, partir da constatação de despesas não comprovadas. Houve acréscimo de multa qualificada e imputação de responsabilidade a Roberto Ribeiro Capobianco. A autoridade julgadora de 1ª instância deu provimento parcial às impugnações para excluir a qualificação da penalidade e afastar a responsabilidade tributária, submetendo esta exoneração a reexame necessário (e-fls. 2386/2409). O Colegiado *a quo*, por sua vez, manteve estas exonerações, reconheceu a decadência para as exigências entre 01/01/2011 e 31/03/2011 e excluiu as multas isoladas até o limite dos valores das multas de ofício (e-fls. 3267/3288).

A PGFN opôs embargos de declaração apontando omissão acerca dos elementos nos quais se lastreou o Colegiado para *fundamentar sua convicção sobre a existência de recolhimentos antecipados* e consequente declaração da decadência das exigências até 31/03/2011. Os embargos foram admitidos (e-fls. 3290/3301) e apreciados no Acórdão nº 1401-004.052, afirmando-se a inexistência de omissão e consignando-se que: i) não foi reconhecida a decadência das exigências de IRRF, por não corresponder a tributo sujeito a lançamento por homologação; e ii) como se discute nos autos *dedutibilidade de valores pagos a terceiros, houve o pagamento dos impostos ou ao menos a sua apuração*, inclusive porque a revisão de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL também se sujeitariam a lançamento e à aplicação do art. 150 do CTN (e-fls. 3302/3306).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 08/01/2020 (e-fl. 3307) e em 18/02/2020 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 3308/3384 no qual a Fazenda aponta divergências parcialmente reconhecidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 3387/3413, do qual se extrai:

3.1 Quanto à decadência (Paradigmas : acórdãos CARF nos. 1401-002.031 e 3301-00.359)

[...]

Diante do exposto, rejeito a caracterização de divergência interpretativa para a matéria de decadência, propondo que seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso fazendário quanto ao tema.

3.2 Quanto à preclusão, no que diz respeito à imputação de multa isolada (Paradigmas : acórdãos CARF de nos. 9101-00.540 e 2301-003.811)

a) Quanto ao tema, inicialmente de se ressaltar que, consoante Relatório do recorrido às e-fls. 3.271 a 3.278 e 3.280, não houve questionamento pela contribuinte acerca do tema de aplicação de multa isolada concomitante com a multa de ofício, seja em sede de impugnação, seja em sede de recurso voluntário. Assim, manifestou-se o Colegiado a quo, de ofício, acerca do tema, na forma de e-fls. 3.284 a 3.286, verbis:

[...]

b) Já ao se analisar o 1º. Paradigma indicado (acórdão CARF no. 9101-00.540, às suas fls. 11/12), tem-se:

[...]

O que se depreende, a partir do trecho acima, é que o Colegiado paradigmático, em situação fática similar à dos presentes autos, onde não houve questionamento por parte do contribuinte quanto à aplicação concomitante das multas isoladas, nem em sede de impugnação nem em sede de recurso voluntário, rechaça a possibilidade de sua apreciação de ofício pelo Colegiado a quo, tese necessariamente adotada pelo Colegiado a quo para fins de exoneração da multa.

Destarte, transmutados os autos ao Colegiado paradigmático (teste de aderência), o resultado do julgado favorável ao contribuinte quanto à matéria de multa isolada

notadamente se reverteria, a partir da adoção da tese jurídica ali adotada de impossibilidade de sua apreciação (visto inexistir insurgência do contribuinte quanto ao tema, seja em sede de impugnação, seja em sede de recurso voluntário).

Assim, entendendo caracterizada a ocorrência de divergência interpretativa com base no 1º. paradigma.

A bem do debate e de forma a subsidiar eventual reanálise de conhecimento do Recurso por parte do Colegiado da CSRF, analisa-se, ainda, o segundo paradigma quanto ao tema (acórdão CARF no. 2301-003.811). Ali, tem-se (fls. 5 a 8:

[...]

Aqui, se está diante de tese em que, novamente, em situação fática similar (inexistência de insurgência), se rechaça a possibilidade de apreciação de ofício pelo Colegiado quanto ao tema de multa isolada, centrando-se aqui no fundamento de não se tratar de matéria de ordem pública.

Destarte, também aqui, uma vez levados os presentes autos ao Colegiado paradigmático, novamente o julgado recorrido se reverteria quanto à matéria, por força da adoção de tese jurídica que rejeita a possibilidade de apreciação do tema, levando, assim, à impossibilidade de provimento ao recurso voluntário quanto à matéria.

Desta forma, também resta caracterizada a existência de divergência interpretativa com fulcro no 2º. Paradigma indicado.

Assim, caracterizada a divergência interpretativa com base nos dois paradigmas indicados pela recorrente, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial quanto ao tema de **preclusão, no que diz respeito à imputação de multa isolada**.

3.3 Quanto à possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício (Paradigmas apontados – acórdãos CARF de nos. 9101-002.434 e 9101-002.438).

Comparando-se o teor do recorrido quanto ao tema, já reproduzido no item 3.2 do presente Despacho, frente aos paradigmas indicados, tem-se:

1º. acórdão paradigma (acórdão CARF no. 9101-002.434 – fls. 26 a 32, que utiliza como razão de decidir aquela do Acórdão CARF 9101-002.438 – 2º. paradigma)

[...]

2º. acórdão paradigma (acórdão CARF no. 9101-002.438 – fls. 19 a 31, excertos de interesse não mencionados pelo 1º. Paradigma – ACs em litígio: 2008 e 2009)

[...]

Da comparação supra, assim, exsurge a divergência interpretativa: enquanto o Colegiado recorrido rechaça a possibilidade de imputação concomitante (após o encerramento do ano-calendário) da multa de ofício e de multa isolada sobre a falta de recolhimento de valores devidos a título de estimativa para o IRPJ e para a CSLL, a partir da edição da MP no. 351 de 2007 (aqui se tratando de apurações referentes aos anos-calendário de 2011 a 2013), ambos os Colegiados paradigmáticos entendem que tal imputação simultânea é cabível, note-se, também já sob a égide deste novo arcabouço normativo, rejeitando, inclusive, as teses de ocorrência de bis in idem (1º. e 2º. paradigmas) e de exoneração por aplicação do princípio da consunção (2º. Paradigma).

A propósito, de se ressaltar, quanto ao tema, a inaplicabilidade da Súmula CARF no. 105 ao caso em questão, tendo em vista que o litígio, repita-se, aqui se estabelece em relação às apurações referentes ao anos-calendário de 2011, 2012 e 2013 (Já os precedentes que deram origem à Súmula se referem a situações ocorridas antes da alteração ao art. 44 da Lei no. 9.430, de 1996, promovida pela MP no. 351, de 2007, convertida na Lei no. 11.488, de 2007).

Diante do exposto, uma vez caracterizada a divergência interpretativa com fulcro em ambos os paradigmas indicados, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso

Especial da Fazenda Nacional também quanto à matéria **possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício**.

4 Proposta

Diante do exposto, em razão de o Recurso Especial ter sido hábil a caracterizar parcialmente o conjunto de divergências interpretativas suscitadas, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com alterações posteriores, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: **a) preclusão, no que diz respeito à imputação de multa isolada e b) possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício**.

[...] (negrejou-se)

Ciente da admissibilidade parcial, a PGFN não apresentou agravo (e-fl. 3415).

A PGFN argumenta, na parte admitida, que há divergência jurisprudencial quanto ao cancelamento parcial da multa isolada, vez que nos acórdãos comparados não houve questionamento do sujeito passivo acerca desta penalidade, e em tais circunstâncias conclui-se que *a multa isolada não poderia ser alterada ou excluída justamente em face da preclusão*. Observa que:

Irrelevante o fato de, em um caso, a matéria não ter sido agitada na impugnação e noutro não ter sido ventilada no recurso voluntário, pois os efeitos são os mesmos, consoante a legislação tributária (Decreto nº 70.235/72, art. 42 e outros): preclusão da matéria e definitividade da exigência. Essa matéria tratava-se exatamente da imposição de multa.

Urge destacar que (i) os paradigmas, assim como o acórdão recorrido também poderiam ter conhecido da matéria referente à multa aplicada a pretexto de dizer respeito ao exame da “regularidade fiscal”, “do princípio da legalidade e moralidade da Administração Pública” ou “matéria de ordem pública”, ou ainda por ter o contribuinte solicitado a improcedência e/ou nulidade total do Auto de Infração de forma genérica; (ii) apenas conhecendo da matéria é que o Colegiado poderia dizer sobre a correção do trabalho fiscal e os paradigmas sequer ultrapassaram essa barreira, de forma diversa do acórdão recorrido; (iii) em todos os casos houve preclusão, pois a matéria não foi arguída em sede de impugnação e/ou no recurso voluntário pelo sujeito passivo; (iv) a matéria não foi arguída de forma expressa e específica pela parte.

Diante da leitura dos acórdãos paradigmas, torna-se indubitável que eles divergem do acórdão proferido pela e. Turma *a qua*. Neste caso a autoridade julgadora ultrapassou o âmbito de litigiosidade definido pela impugnação do contribuinte para, violando o disposto no Decreto nº 70.235/72, arts. 14, 16, 17, 33 e 42 e os arts. 141, 341 e 492 do CPC/2015, apreciar matéria que não restou por ele impugnada, no momento oportuno, de forma *expressa e específica*. Operada a preclusão da matéria, não poderia a Turma *a qua* excluir valores da exigência fiscal, razão pela qual deve prevalecer o lançamento originalmente confeccionado.

Por outro lado, o acórdão recorrido ultrapassou essa barreira, decidindo sobre matéria já preclusa, incontroversa, definitiva em sede administrativa, tese jurídica essa não agasalhada pelos paradigmas que entenderam que a matéria em debate exige questionamento específico e pedido expresso formulado pela parte, no momento oportuno, não podendo ser conhecida de ofício por não se tratar de matéria de ordem pública.

Já quanto ao mérito desta apreciação:

Em todos os casos confrontados foi questionada a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, conjuntamente com a multa de ofício no percentual de 75%, lançada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, em

relação a ano-calendário posterior a 2007. Ou seja, após o advento da MP n. 351/2007, posteriormente convertida na Lei n. 11.488/2007.

Nada obstante a identidade fática dos casos confrontados, os Colegiados adotaram entendimento jurídico divergente.

O mesmo contexto fático-jurídico desenhado no acórdão recorrido foi apresentado nos paradigmas indicados.

No presente caso, a autuação refere-se a anos-calendário posteriores ao advento da MP n. 351/2007.

O acórdão ora recorrido, proferido pela e. Turma Ordinária a qua, afastou a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, por considerar ilegítima a incidência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa de ofício. Concluiu a decisão combatida que deveria ser aplicado ao caso o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105 e que haveria dupla penalização em função da mesma infração.

Por outro lado, os Acórdãos Paradigmas entenderam que: (i) no caso não se aplica o enunciado n. 105 da Súmula do CARF, por tratar de contexto jurídico distinto; (ii) ser plenamente possível a cominação da penalidade, em razão do não recolhimento das estimativas, tendo como base de cálculo os resultados mensais apurados pelo contribuinte, mesmo após o encerramento do ano-calendário.

Em relação à aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, não foi adotada pelos arestos adotados como parâmetros de divergência tese no sentido de que haveria bis in idem. Tampouco foi acatada a possibilidade de aplicação do princípio da consunção, próprio do Direito Penal.

Adotando essa linha de raciocínio, foi rejeitada a aplicação do enunciado n. 105 da Súmula do CARF, o qual, sob a ótica dos paradigmas, somente deveria ser aplicado aos fatos geradores anteriores a 2007. Ressaltaram os paradigmas que os precedentes que renderam azo à aprovação do enunciado nº 105 da Súmula do CARF (“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”), trataram de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente à entrada em vigor da Medida Provisória n. 351 de 2007, convertida na Lei n. 11.488 de 2007. Ou seja, foram proferidos em contexto jurídico distinto.

Ainda conforme a tese esposada nos acórdãos indicados como parâmetros de divergência, a multa de ofício decorre da omissão de rendimentos tributáveis, enquanto a multa isolada decorre do não cumprimento, pelo contribuinte, do regime de antecipação mensal do pagamento do imposto. Constituem, portanto, penalidades diversas.

A multa prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96 é devida, seja na forma isolada, seja conjuntamente com a multa de ofício, mesmo com o período de apuração já encerrado, pois é justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo), que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para justamente penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, nos termos da legislação em vigor, sendo que sua incidência não tem fundamento na exigibilidade das estimativas mensalmente devidas, porque as estimativas não são exigíveis, sequer no curso do ano-calendário.

Os paradigmas analisaram a questão à luz do disposto na Medida Provisória n. 351, convertida na Lei n. 11.488 de 2007.

Todavia, de forma diversa da decisão ora combatida, concluíram que a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência das MP nº 303, de 2006, e 351, de 2007, e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos

gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória. Sob a vigência da redação original da Lei n.º 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei n.º 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Vale notar que, segundo o entendimento estampado nas decisões paradigmas a aplicação conjunta da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício afigura-se legítima inclusive para o ano-calendário de 2007.

Diante desse contexto, é cristalina a demonstração de divergência acerca do disposto no art. 44, incisos I e II, alínea “b”, da Lei n.º 9.430/96; arts. 97, 108 172, do CTN; art. 14 da MP 351, convertida na Lei 11.488/2007; enunciado n. 105 da Súmula do CARF.

Assevera que se o sujeito passivo decidiu não se insurgir contra determinada cobrança, resta inviável ao órgão julgador, de ofício, suscitar a matéria, salvo quando se tratar de questão de ordem pública, que não é o caso analisado nos autos. Invoca os fundamentos do Acórdão n.º 2301-003.811 e complementa:

Segundo José Carlos Barbosa Moreira¹, a interposição do recurso tem o condão de produzir, basicamente, três efeitos: a) impedimento ao trânsito em julgado (se houver execução durante o trâmite de recurso, essa será sempre provisória); b) efeito suspensivo (que não se confunde com o primeiro, já que este faz subsistir o óbice à manifestação de toda a eficácia da decisão, e não apenas o efeito executivo); c) efeito devolutivo (transferência do conhecimento da matéria impugnada ao órgão *ad quem*).

Ao recorrer, a parte manifesta expressamente uma vontade de alterar a decisão que, sob o ponto de vista prático, lhe trouxe algum prejuízo. Assim, todo recurso leva o reexame da causa ao órgão encarregado pela lei de analisá-lo, pouco importando seja ele um órgão hierarquicamente superior ou o mesmo que proferiu a decisão impugnada. A doutrina identifica tal efeito como devolutivo.

Para Nelson Nery Júnior², o efeito devolutivo é manifestação do princípio dispositivo e não mera técnica do processo, princípio esse fundamental do direito processual civil brasileiro. Assim, o recurso interposto devolve ao órgão *ad quem* (mas nada impede que seja, em determinados casos ao órgão *a quo*) o conhecimento da matéria impugnada. O juízo destinatário do recurso, então, só poderá julgar o que o recorrente tiver requerido nas suas razões de recurso, encerradas com o pedido de nova decisão. O que rege o âmbito e fixa os limites da devolutividade de todos os recursos - e, por excelência, no caso da apelação - é o princípio dispositivo, expressado na máxima latina, *tantum devolutum quantum appellatum*. Conforme dispõe o art. 515, caput, do CPC, “A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada”. Em suma, o princípio dispositivo, em relação aos recursos, revela-se no sentido de que o órgão competente para apreciar o recurso interposto só poderá fazê-lo dentro do âmbito delimitado pelo recorrente, em suas razões de recurso.

É cediço que referido entendimento se aplica ao processo administrativo fiscal, como deixa entrever a própria dicção do art. 33 do Decreto n.º 70.235/72, que admite a interposição de recurso voluntário parcial, *verbis*:

“Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.”

¹ Moreira, J. C. B. O novo processo civil brasileiro. p. 122-3.

² Nery Júnior, N. Princípios fundamentais: teoria geral dos recursos. p. 362.

Nesse norte, operou-se, no caso, a preclusão administrativa, na forma do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

“Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

(...)

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

(...)

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.”

Assim, a apreciação dessa matéria (que não se configura como de ordem pública e que não foi contestada pelo contribuinte na época própria), resulta não só em contrariedade aos princípios da eventualidade e do ônus da impugnação específica das questões de fato e de direito, atribuído ao autuado, mas também em violação dos princípios devolutivo e dispositivo (limites da demanda determinados pelo recurso).

Ora, sabe-se que o legislador não utiliza palavras em vão, pois todas têm sua razão de existir. E aqui não foi diferente. Nos dispositivos supracitados, está-se a indicar que o Processo Administrativo Fiscal seguirá os mesmos princípios adotados pelo Código de Processo Civil, dentre eles, o do **ônus da impugnação específica** dos fatos e da sanção processual pela inércia do interessado no momento adequado (**preclusão**).

Freddie Diddier Júnior, em sua obra Curso de Direito Processual Civil, Vol. 1, 11ª edição, Salvador, Editora Juspodvim, 2009, p. 439, dispora no sentido de que *“não se admite a formulação de defesa genérica. O réu não pode apresentar a sua defesa com a negativa geral dos fatos apresentados pelo autor (art. 302 do CPC). Cabe-lhe impugná-los especificadamente”*.

Com base nisso, perdeu o sujeito passivo em epígrafe o momento processual oportuno de recorrer e/ou postular sobre matérias que não foram objeto de sua insurgência, como inevitável efeito da preclusão (que é *“a perda de uma faculdade processual ou da possibilidade de se rediscutirem ou rejugarem questões”* – Diddier, op. cit., p. 54).

E mais, *permissa vênia*, houve um julgamento *extra petita* por parte desta Turma, pois os julgadores analisaram argumentos que estão fora de alcance neste processo administrativo, tendo em vista que **não foram objeto de questionamento específico e de pleito expresso pelo interessado, no momento processual oportuno.**

Sob o ângulo do Processo Civil, norma subsidiária do processo administrativo fiscal nos termos do art. 108, do CTN, *“o juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte”* (art. 141, CPC). De igual maneira, o art. 492, também do Código de Processo Civil prescreve que é *“defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado”*.

Desse modo, o juiz ou qualquer autoridade administrativa deve ater-se ao pedido do autor, sendo extra petita o julgado além de tais limites. Do contrário, bastaria ao recorrente dizer – impugno tudo o que for contrário ao ordenamento jurídico – e pronto: estaria o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais legitimado a manifestar-se sobre qualquer assunto ligado ao processo.

À luz do Decreto nº 70.235, de 1972, o legislador optou por restringir o campo de julgamento da autoridade administrativa, que só pode decidir dentro dos ditames legais.

Corroborando com a linha argumentativa alinhavada acima, destacamos manifestação do professor Vicente Greco Filho:

“O limite objetivo da sentença é o pedido do autor que é o próprio objeto do processo ou o pedido dos vários autores se mais de um houver no julgamento conjunto. Não pode a sentença ser de natureza diversa do pedido, nem condenar o réu em quantidade superior ou objeto diverso do que lhe foi demandado.” (Direito Processual Civil Brasileiro, 2º Volume, Ed. Saraiva)

Esse, aliás, é o entendimento que vem sendo adotado em julgados de outras turmas desse eg. CARF, conforme fazem prova os seguintes julgados:

“Quanto à incidência dos juros de mora, constatou-se que, embora tenha sido - objeto do Acórdão de primeira instância, que considerou ser “jurídica a cobrança dos juros de mora com base na taxa Sebe”, a interessada nada alegou a seu respeito no recurso.

Resta saber se seria questão que poderia ser apreciada de ofício.

De fato, embora a matéria tenha sido julgada, não fazia ela parte do recurso, tendo o Acórdão embargado julgado de forma extra petita, contrariando as disposições do Decreto nº 70.235, de 1972.

À vista do exposto, voto por acolher em parte os embargos para excluir do acórdão embargado, de sua ementa e de seus fundamentos, a apreciação das matérias relativas à decadência e aos juros de mora.” (Acórdão n. 201-80.714; 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes)

“Verificado que houve decisão ultra petita, há que se retificá-la para que exprima o exato alcance do que fora decidido pelo Colegiado. No presente caso, retira-se da decisão a parte referente à inclusão dos produtos NT na receita de exportação. Embargos Acolhidos.” (Processo nº 11610.006051/200172, Acórdão nº 20403084, Data da Sessão: 12/03/2008)

Não obstante todas essas considerações, o acórdão hostilizado deu provimento ao recurso voluntário no ponto, sem observar a ocorrência da preclusão e do julgamento conforme os limites da demanda delimitados pelo pedido da parte (julgamento extra petita).

Desse modo, considerando que por ocasião da impugnação e do recurso voluntário o contribuinte não se insurgiu contra a incidência concomitante da multa isolada com a multa de ofício, entende-se ser inviável a exclusão de qualquer uma dessas penalidades do lançamento, dada a necessidade de se observar os estritos limites da lide traçados pelo próprio autuado. Inexistindo insurgência específica e expressa do contribuinte, ficam os julgadores impossibilitados de proferir decisão que extrapole os contornos do pedido, isto é, decisão *extra petita*.

Diante do exposto, a Fazenda Nacional requer a reforma do acórdão no ponto em que se pronuncia sobre matéria alcançada pela **preclusão**, que não foi objeto de insurgência pelo sujeito passivo, devendo ser decretada a definitividade do lançamento, em especial das multas exigidas.

Quanto à exigência concomitante da multa isolada, observa que *a lei não restringiu a aplicação da multa ao lançamento efetuado antes do término do ano-calendário, nem exigiu que fosse ou não apurado resultado anual tributável. Em seu entendimento, exige-se a multa isolada se o contribuinte, que optou pelo regime de estimativa, deixar de fazer o pagamento do imposto, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.*

Prossegue afirmando o cabimento da penalidade porque *verificou-se a falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta, bem como quedou-se inerte o sujeito passivo em comprovar, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso.* E, estando a infração tipicidade em lei, descabe seu afastamento por força do art. 136 do CTN e também do art. 97, VI, do CTN.

Cita outros precedentes, destaca que se trata, aqui, de *lançamentos lavrados após o ano de 2007, inclusive*, e conclui apontando que:

Diante de todo o exposto, fica claro que (i) não se aplica ao caso o disposto no enunciado n. 105 da Súmula do CARF, pois os precedentes que renderam a aprovação do verbete tratam de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente ao advento da Medida Provisória n. 351, convertida na Lei n. 11.488 de 2007, logo, em contexto fático-jurídico diverso; (ii) é plenamente cabível a incidência da multa isolada por falta de recolhimento mensal sobre estimativas mensais, mesmo após o encerramento do ano-calendário; (iii) não se pode importar institutos relativos a outros ramos do Direito que não se coadunam com a natureza e as finalidades das obrigações tributárias, como é exemplo o princípio da consunção (Direito Tributário não é lastreado apenas no princípio da retributividade e da prevenção como o Direito Penal, mas se reveste de caráter patrimonial); (iv) é possível a aplicação conjunta da referida multa isolada prevista no artigo 44, II, b, da Lei n. 9.430/96 com a multa de ofício.

No mais, pede-se vênha para adotar como razões de reforma do acórdão recorrido os fundamentos expostos nos acórdãos indicados como paradigmas.

Por tais razões, sob qualquer ótica que se observe a questão, cabe concluir que a decisão recorrida merece reforma, devendo ser restabelecido o lançamento em sua integralidade.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, *para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento.*

Cientificada em 29/06/2020 (e-fls. 3436), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 05/08/2020 (e-fls. 4109/4117).

Questiona o conhecimento da matéria acerca da preclusão, vez que esta não se verificou e a DRJ, inclusive, *julgou a matéria sem sequer cogitar de sua preclusão*, inclusive deixando de listar a multa isolada dentre as matérias não impugnadas. O pedido de exclusão da multa isolada também foi consignado em recurso voluntário, de modo que *ao reconhecer a ilegalidade da imposição simultânea da multa de ofício de 75% e da multa isolada de 50% por não recolhimento de estimativas, o acórdão recorrido acolheu o pedido do Recurso Voluntário e cancelou a exigência*, assim atendendo os requisitos prescritos pelos arts. 14, 15 e 16 do Decreto n. 70.235/72.

Defende, também, a inaplicabilidade da multa isolada, confrontando as alegações de mérito da PGFN, concluindo que:

Portanto, verifica-se do exposto que, na hipótese em exame, não houve propriamente a aplicação da multa de 50% “isoladamente”. Em verdade, ela foi imposta em conjunto com a exigência do tributo e somada à multa de ofício de 150%. Pior, a multa de 50% decorre da falta de recolhimento de tributos que a mesma Fiscalização julgou devidos. Daí porque se conclui ter havido a desconsideração expressa do disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ao se aplicar duas penalidades para a mesma infração, o que, por absurdo, não pode prevalecer.

Além disso, o fato de o recolhimento mensal e a apuração anual do tributo ocorrerem em momentos diferentes (esse em 31.12 e aquele ao longo do ano-calendário), não significa que se possa concluir pela inexistência de dupla punição por um só fato. O que é fundamental para o entendimento da questão é o motivo que levou a aplicação das duas penalidades, o que no caso concreto é o mesmo (a suposta infração cometida pelo Recorrido) e demonstra a existência de dupla punição para o mesmo fato.

Reporta julgados deste Conselho em favor de seu entendimento, bem como manifestações do Superior Tribunal de Justiça, e requer, assim, que o recurso especial não seja admitido ou, se processado, *que seja julgado improcedente, com a consequente manutenção do acórdão recorrido*.

O responsável tributário Roberto Ribeiro Capobianco foi cientificado em 27/07/2020 e se manifestou nos autos afirmando *definitivo o cancelamento da responsabilidade solidária do suplicante*, dada a ausência de recurso especial da PGFN (e-fls. 4126/4127).

A Contribuinte também opôs embargos de declaração (e-fls. 3441/3450) apontando: *a) contradição e obscuridade relativamente à manutenção da cobrança de IRRF; b) omissão e contradição quanto à decadência parcial das exigências de IRRF; e c) omissão e contradição relativamente à dedutibilidade das despesas*, mas seguiu-se sua rejeição em exame de admissibilidade por *revelarem-se manifestamente improcedentes as alegações* (e-fls. 4155/4160).

Cientificada da rejeição dos embargos em 30/10/2020 (e-fl. 4165), a Contribuinte interpôs recurso especial em 16/11/2020 (e-fls. 4178) que não teve seguimento em exame de admissibilidade conforme e-fls. 4565/4580. Apresentado agravo, seguiu-se sua rejeição conforme e-fls. 4615/4623, da qual a Contribuinte foi cientificada em 05/04/2021 (e-fl. 4676).

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte questiona a admissibilidade do recurso especial quanto à preclusão, afirmando sua inocorrência.

O exame de admissibilidade do recurso fazendário está pautado no entendimento de *que, consoante Relatório do recorrido às e-fls. 3.271 a 3.278 e 3.280, não houve*

questionamento pela contribuinte acerca do tema de aplicação de multa isolada concomitante com a multa de ofício, seja em sede de impugnação, seja em sede de recurso voluntário.

A PGFN afirma a inexistência de questionamento, mas a Contribuinte assevera que houve alegação, tanto em impugnação como em recurso voluntário.

Do relatório do acórdão recorrido consta que:

Inconformado com a decisão, apresentou a contribuinte o competente recurso arguindo, em síntese:

- que os débitos exigidos com relação ao período anterior a 19/10/2011 devem ser julgados extintos por decadência. E isto porque com o afastamento da multa qualificada anteriormente aplicada no caso presente, deve ser aplicada às exigências fiscais discutidas a regra inserta no §4º do artigo 150 do CTN, que prevê a aplicação do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o aperfeiçoamento da decadência do direito de o Fisco constituir os tributos respectivos.

Com relação às demais argumentações, **repetiu as razões de sua impugnação**, bem como argumentou que deve ser mantida a decisão da DRJ com relação à redução da multa e a desoneração dos responsáveis solidários.

Apresentou a Procuradoria da Fazenda contrarrazões ao recurso voluntário, bem como recurso de ofício, alegando em síntese:

Que a autuação de IRPJ, CSLL e IRRF da empresa deve ser mantida tendo em vista que a empresa é somente mais uma na operação lava-jato e que tinha diversas noteiras para simplesmente perpetrar seu esquema criminoso. Cita várias jurisprudências sobre a matéria já julgado nesse Conselho.

Que devem a multa e a responsabilidade do Sr. Roberto Ribeiro Copobianco ser mantida, tendo em vista que a prática da Construcap era de fraudar o fisco e utilizar-se de empresas noteiras com o claro intuito da prática de crimes.

Cita ainda sentença condenatória do Sr. Roberto Copobianco no âmbito da operação lava-jato.

Argumenta ainda que não pode ser aplicado o art. 150 no caso dos autos pois tendo em vista que o IRRF não foi pago desloca-se o prazo decadencial para o art. 173, ambos do CTN.

Aduz ainda que por força da aplicação da multa qualificada, o que comprova a demonstração do dolo, deve ser aplicado também o 173, I do CTN, com relação ao IR e CSLL.

Por fim, **argui a aplicação da multa isolada e multa de ofício concomitantemente.**

É o relatório do essencial. *(destacou-se)*

O relatório traz ao norte a seguinte transcrição dos argumentos deduzidos em impugnação:

Cientificada dos lançamentos em 19/10/2016 (AR a fls. 717), a contribuinte (Construcap) apresentou impugnação (a fls. 699 e segs.) em 18/11/2016 (Termo a fls. 1504 e segs.), assinada digitalmente (Termo no verso da fls. 1547) por Fabiana Soares Alterio, a qual foi investida de poderes para representar a contribuinte por meio da procuração a fls. 1566. Nessa impugnação, são apresentadas as seguintes razões de defesa:

a) quanto ao pagamento parcial dos tributos exigidos:

a.1) que, com relação aos prestadores de serviços do Consórcio Novo Cenpes, do qual a Reqte. não era a empresa líder, por não ter logrado êxito na obtenção dos documentos comprobatórios dos serviços prestados pelas empresas MRTR Gestão Empresarial Ltda. – ME (antiga Nieto Gestão Empresarial Ltda.), Morales e de Paula Advogados Associados, Hefesto Consultoria e Projetos Ltda. e Alamo Empreendimentos e

Assessoria Empresarial Ltda. – EPP, a Reqte. optou pela realização do pagamento dos valores envolvidos com relação às referidas empresas;

a.2) que acerca do prestador de serviço Legend Engenheiros Associados Ltda. – EPP, em função da antiguidade dos períodos de apuração e das perdas havidas em seu arquivo em decorrência de sinistro ocorrido e comprovado no curso da fiscalização, a Reqte. não logrou êxito em localizar os documentos comprobatórios dos serviços em questão, motivo pelo qual optou por também realizar o pagamento das respectivas exigências fiscais;

a.3) que as guias relativas aos pagamentos efetuados estão acostadas à presente em conjunto com as planilhas indicativas dos cálculos efetuados para a segregação dos valores, tendo em vista que os pagamentos são parciais dos tributos exigidos nos autos de infração;

a.4) que as exigências fiscais feitas com relação aos prestadores de serviços Axon Consultoria Ltda. – ME e BCR Andrade – Assessoria Empresarial Ltda. – EPP estão impugnadas conforme razões abaixo;

b) quanto à ausência de relação entre os serviços prestados pela AXON e BCR e a Operação “Lava Jato”:

b.1) que os serviços que foram prestados à Reqte. pelas empresas Axon Consultoria Ltda. – ME (AXON – inscrita no CNPJ/MF sob o nº 00.845.668/0001-30) e BCR Andrade – Assessoria Empresarial Ltda. – EPP (BCR – inscrita no CNPJ/MF sob o nº 05.644.929/0001-77) não possuem qualquer relação com a Lava Jato e a leitura do Termo de Fiscalização evidencia que, com relação à essas empresas, a discordância da fiscalização decorre exclusivamente da não aceitação dos documentos apresentados como prova dos serviços que foram prestados;

b.2) que o relatório fiscal que acompanhou os autos de infração lavrados em face da Reqte., especificamente nos itens 7.3 e 7.4 onde são descritas as supostas infrações imputadas à Reqte. com relação a tais prestadores de serviços, os AFRFB autuantes não mencionam qualquer elemento que relacione tais empresas com a Lava Jato;

b.3) que as supostas infrações imputadas à Reqte. com relação aos serviços que foram prestados pelas empresas AXON e BCR foram enquadradas pelos AFRFB autuantes apenas e tão somente como “inexistência de elementos comprobatórios da efetiva prestação dos serviços” de consultoria financeira pela AXON e de assessoria comercial pela BCR;

b.4) que os documentos que foram apresentados pela Reqte. no curso do procedimento fiscal não foram aceitos pelos AFRFB autuantes para a comprovação dos serviços prestados pelas empresas AXON e BCR, assim, não se comprovou a prática de quaisquer atos com dolo, fraude ou simulação pela Reqte. com relação aos serviços que foram prestados pelas empresas AXON e BCR e, muito menos, que tais empresas estivessem envolvidas na Lava Jato;

b.5) que não só houve a efetiva prestação dos serviços pelas empresas AXON e BCR, como os pagamentos de tais serviços devem ser reconhecidos como despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos-calendários de 2011, 2012 e 2013;

c) quanto ao direito:

c.1) quanto à dedutibilidade das despesas:

c.1.2) que a comprovação da efetiva prestação de um serviço pode ser feita pela reunião de diversos elementos, a saber, as notas fiscais emitidas em função dos serviços prestados, contratos firmados, relatórios de reuniões realizadas, correspondências e ‘e-mails’ trocados entre as partes, etc., pois tais documentos permitem que se comprove, ainda que indiretamente, que ocorreu a efetiva prestação dos serviços;

c.1.3) que há que se atentar para o fato de que a legislação que disciplina a matéria não impõe à empresa a apresentação de relatórios de serviços ou outros documentos

relacionados à prestação de serviços, sendo que tal apresentação é apenas mais um elemento que, somado a outros, demonstra que ocorreu a efetiva prestação dos serviços;

c.1.4) que, se a natureza dos serviços prestados e sua inserção na rotina da empresa tomadora dos serviços não permitem que sejam apresentados relatórios detalhados de atividades, e se a fiscalização não apresenta qualquer indicio de que estes não tenham sido prestados, fundando sua glosa na ausência de apresentação de relatórios de atividades e documentos correlatos, ou ainda, sem declinar o porquê da não aceitação dos documentos apresentados, é de rigor a conclusão pelo cancelamento da exigência fiscal, pois a exigência de comprovação da efetiva prestação dos serviços deve guardar relação de coerência com o tipo de serviço de que se cuida;

c.1.5) que não é admissível que a Fiscalização sem qualquer prova ou indicio veemente, desconsidere a documentação apresentada pelo contribuinte para comprovar a efetiva prestação de serviços, glosando as despesas deduzidas, sob o argumento de que não se provou, com a apresentação de “relatórios técnicos, estudos, memoriais, levantamento de dados e análises, projetos, planos de ação, cronogramas, planilhas, pareceres, resultados, atas de reunião, relatórios de viagens, comprovantes de viagens efetuadas etc”, a efetiva prestação dos serviços, também não sendo admissível que as exigências de comprovação desconsiderem as características dos serviços prestados, ultrapassando os limites da razoabilidade;

c.2) quanto aos serviços prestados pela AXON:

c.2.1) que desejando expandir seus negócios, com a aquisição de empresas-alvo para a consecução de suas atividades, a Reqte. contratou os serviços de consultoria financeira prestados pela AXON, os quais consistiram em análises detalhadas das condições patrimoniais e financeiras das empresas-alvo, bem como uma avaliação do impacto dessa decisão no mercado e na gestão das próprias empresas;

c.2.2) que a consultoria e assessoria prestadas pela AXON à Reqte. Consistiu na avaliação das empresas-alvo, de seus ativos, demonstração de resultados, fluxo de caixa e balanços patrimoniais, na condução ou apoio nas negociações e fechamento das transações;

c.2.3) que a contratação dos serviços prestados pela AXON fez-se necessária para que a Reqte. pudesse avaliar as empresas cuja participação societária pretendia adquirir para expansão de seus novos negócios;

c.2.4) que a Reqte. apresentou aos AFRFB autuantes uma série de documentos comprovando os serviços efetivamente prestados pela empresa AXON, tais como, o estudo financeiro para aquisição de empresa-alvo, a saber, a empresa ‘Hemisul.SCET’, que é dedicada à prestação de serviços de projetos de engenharia, gerenciamento técnico e consultoria em projetos de engenharia industrial, efetuado com base em ferramentas e técnicas atuais de finanças para a determinação de valor dos ativos;

c.2.5) que a circunstância do referido estudo financeiro ter sido apresentado à fiscalização em documento salvo na extensão .pdf e não conter a assinatura do representante da AXON não retira a sua veracidade e, muito menos, inviabiliza a dedução dessa despesa na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pela Reqte, até mesmo porque a circulação de documentos dessa natureza em formato pdf é uma praxe e não lhe retira a validade;

c.2.6) que há outros documentos que dão suporte para a análise constante no referido relatório, tais como planilhas, informações financeiras, contábeis, atos societários da empresa-alvo objeto do estudo, e outras informações que, por serem sigilosas, por certo não teriam sido fornecidas à Reqte. se esta não tivesse manifestado interesse na aquisição da empresa ‘Hemisul.SCET’ (doc. no 04 e alíneas);

c.2.7) que, ao contrário do quanto constou no relatório fiscal elaborado pelos AFRFB autuantes, a empresa AXON não é uma empresa “noteira” que foi utilizada pela Reqte;

c.2.8) que os serviços prestados pela AXON são de tamanha importância e complexidade, que também são prestados, a título exemplificativo, pela

PricewaterhouseCoopers (também chamada de PwC), empresa mundialmente conhecida como integrante do seletor grupo apelidado de “Big Four” de empresas de consultoria e auditoria;

c.2.9) que também está anexando à presente impugnação cópias de outros documentos que foram localizados após o encerramento parcial do procedimento fiscal, os quais comprovam outros serviços que foram contratados com a empresa AXON para o estudo financeiro e análise de aquisição e expansão de novos negócios pela Reqte., tais como (i) a participação na Parceria Público Privada – PPP de reconstrução do Estádio Governador Magalhães Pinto (Mineirão) em Belo Horizonte – MG, (ii) a participação na Parceria Público Privada – PPP referente à concessão para ampliação, manutenção e exploração dos Aeroportos Internacionais de Brasília, Campinas e Guarulhos, e (iii) a estruturação do modelo de Project Finance para o mercado de tratamento de resíduos sólidos urbanos, referente à tecnologia Usina Verde (doc. no 05 e alíneas);

c.2.10) que tais documentos demonstram, de modo inegável, que a AXON prestou serviços de consultoria e assessoria financeira à Reqte., de modo absolutamente regular e com o claro objetivo de permitir à Reqte. a expansão de novos negócios para realização das suas atividades sociais;

c.2.11) que a circunstância de a Reqte. não ter apresentado os relatórios de atividades e medições exigidos pelos AFRFB autuantes como condição única e exclusiva para o reconhecimento da dedutibilidade de tais despesas não pode redundar em conclusão pela sua indedutibilidade;

c.2.12) que os tipos de serviços prestados por tal empresa consistem, basicamente, em análises e elaboração de planilhas com indicativos contábeis e financeiros, as quais nem sempre geram os relatórios que os AFRFB autuantes entenderam que eram fundamentais;

c.2.13) que o prestador de serviços que realiza o estudo contábil e financeiro para aquisição de participação societária em empresas-alvo ou, ainda, o estudo para desenvolvimento de determinada atividade que seja de interesse da Reqte. para a expansão de novos negócios não consome seu tempo produzindo relatórios das atividades desenvolvidas, pois esses são dispensáveis e não interessam ao tomador dos serviços, que tem sua atenção voltada para os resultados finais da empresa-alvo a ser adquirida, tais como os números relativos às análises de resultado financeiro e contábil;

c.3) quanto aos serviços prestados pela BCR:

c.3.1) que também é inverídica a afirmação dos AFRFB autuantes de que a empresa BCR Andrade – Assessoria Empresarial Ltda. – EPP seria uma empresa “noteira”;

c.3.2) que os serviços de assessoria comercial que foram prestados pela empresa BCR consistiram na prospecção de novos negócios em obras de construção civil de clientes privados dentro do ramo de atuação da Reqte.;

c.3.3) que a a empresa BCR era responsável pela localização de clientes privados (pessoas físicas e jurídicas) que estivessem interessados em realizar obras de construção civil;

c.3.4) que a empresa BCR realizava a intermediação entre estes e a Reqte. para que o negócio fosse concluído, realizando todas as etapas de elaboração de orçamentos, contatos comerciais e apresentação das propostas visando o início da prestação de serviços de construção civil pela Reqte.;

c.3.5) que a a sinergia de tal prestador de serviços com a Reqte. era tão grande, que o sócio que atuava em seu nome – Bráulio Cesar Rodrigues de Andrade – participava intensamente da negociação e finalização dos negócios, utilizando até mesmo o e-mail corporativo da Reqte. para tratar diretamente com os clientes prospectados conforme demonstram os anexos e-mails, propostas e contratos (doc. no 06);

c.3.6) que, finalizando essa relação de prestação de serviços, em 08/09/2014, celebrou Instrumento Particular de Distrato do Contrato Verbal de Prestação de Serviços firmado com a BCR (doc. no 07), no bojo do qual foram elencados os clientes privados que

foram prospectados pela BCR à Reqte. e a necessidade de manutenção da confidencialidade das informações relativas aos empreendimentos construídos para tais clientes privados;

c.3.7) que os serviços prestados pela BCR foram essenciais para que a Reqte. pudesse captar novos clientes privados para a consecução de suas atividades, de modo que a natureza de tais serviços não exige a realização de relatórios técnicos, pareceres, cronogramas, etc, tal como exigido pelos AFRFB autuantes, sendo certo que os documentos apresentados corroboram os serviços prestados, os quais são essenciais para a atividade da Reqte;

c.3.8) que a ausência dos documentos exigidos pela fiscalização não pode descaracterizar os serviços que, efetivamente, foram prestados pela BCR à Reqte., quando existem outros documentos aptos a demonstrar a efetividade dos serviços;

c.4) que requer-se seja acolhida a presente impugnação, restabelecendo-se a dedução das despesas decorrentes dos serviços prestados pelas empresas Axon Consultoria Ltda. – ME e BCR Andrade – Assessoria Empresarial Ltda. – EPP;

d) quanto ao IRRF e os pagamentos feitos às AXON e BCR:

d.1) que houve efetiva prestação de serviços pelas empresas AXON e BCR à Reqte., sendo certo que a documentação acostada aos autos comprova tais alegações;

d.2) que não pode o Fisco considerar esses pagamentos como pagamentos sem causa, eis que a causa que os motiva é a liquidação dos serviços de consultoria financeira e assessoria comercial que foram prestados à Reqte. pelas empresas AXON e BCR, respectivamente;

d.3) que não podem os AFRFB autuantes desconsiderarem a natureza de tais pagamentos apenas e tão somente porque não lhes foram apresentados “relatórios técnicos, estudos, memoriais, levantamento de dados e análises, projetos, planos de ação, cronogramas, planilhas, pareceres, resultados, atas de reunião, relatórios de viagens, comprovantes de viagens efetuadas etc” para comprovação dos serviços prestados;

d.4) que, se há um fundamento e/ou uma justificativa, já não se está mais no âmbito de um pagamento sem causa, mas sim no da avaliação da qualidade da despesa, se ela é necessária para as atividades da empresa e, portanto, se se trata de despesa dedutível;

d.5) que os esclarecimentos prestados nas linhas antecedentes, em conjunto com a farta documentação acostada aos autos comprovam não só a efetividade dos serviços prestados como a necessidade de tais serviços para a consecução das atividades da Reqte;

d.6) que não se há de cogitar da existência de pagamentos sem causa, pois os pagamentos dos serviços estão amparados em notas fiscais regularmente emitidas e que também foram regularmente liquidadas;

d.7) que, por tais razões, pede a Reqte. seja acolhida e provida a presente impugnação para que seja cancelada a integralidade dos valores exigidos a título de IRRF sobre os pagamentos efetuados às empresas AXON e BCR, eis que não se cuida de pagamentos feitos sem causa;

e) quanto à multa qualificada:

e.1) que vale destacar de início que, a teor do quanto mencionado nos itens 13 à 16, a Reqte. optou por realizar o pagamento parcial das exigências fiscais vinculadas aos prestadores de serviços Legend Engenheiros Associados Ltda. – EPP, MRTR Gestão Empresarial Ltda. – ME (antiga Nieto Gestão Empresarial Ltda.), Morales e de Paula Advogados Associados, Hefesto Consultoria e Projetos Ltda. e Alamo Empreendimentos e Assessoria Empresarial Ltda. – EPP, pagamentos estes que englobam a multa qualificada exigida de modo correlato;

e.2) que o objeto da presente impugnação ficará adstrito à qualificação de multa imputada às exigências fiscais vinculadas aos prestadores de serviços Axon Consultoria

Ltda. – ME (CNPJ/MF no 00.845.668/0001-30) e BCR Andrade – Assessoria Empresarial Ltda. – EPP (CNPJ/MF no 05.644.929/0001-77);

e.3) que, como se denota da leitura dos itens antecedentes, os AFRFB autuantes aplicaram à Reqte. multa de ofício de 150%, com a invocação do disposto no §1º do art. 44 da Lei no 9.430/96, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488/07, sob a alegação de que a “evasão tributária perpetrada” pela Reqte. “ao deixar de recolher os tributos descritos neste Relatório Fiscal foi idealizada através da utilização de notas fiscais de prestação de serviços e recibos inidôneos, pois os serviços não foram prestados. Isto porque, conforme demonstrado, os pagamentos foram feitos por razão outra. Serviram para o acobertamento contábil e financeiro do pagamento de propinas”;

e.4) que os AFRFB autuantes apoiaram a aplicação da multa qualificada de que ora se trata na suposição de que se teria agido de maneira evasiva, com o registro de pagamentos com histórico contábil falso, utilizando-se de documentação inidônea, de modo que tais atos teriam sido praticados deliberada e sistematicamente com a presença de dolo para a sonegação de tributos;

e.5) que a conduta do contribuinte não foi marcada pela utilização de ardis e subterfúgios e tampouco foi movida pelo intuito de enganar, esconder e iludir ao Fisco (com evidente intuito de fraude), mas, ao contrário, se o contribuinte, intimado pelo Fisco, apresentou os registros contábeis e demais elementos que permitirão a averiguação da eventual matéria tributável e a constituição de lançamento de ofício, não se está diante de conduta cuja gravidade seja capaz de justificar a aplicação da multa qualificada;

e.6) que se está diante de multa que representa a “exceção da exceção” e que, portanto, não pode ser aplicada pelo Fisco se não se estiver diante de uma situação de gravidade tal que gere seu enquadramento num dos tipos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/64, que são os casos de sonegação, fraude ou conluio;

e.7) que o contribuinte, ao ser intimado, apresentou todos os esclarecimentos solicitados pela fiscalização, bem como seus livros e registros contábeis e fiscais, a eventual omissão de rendimentos apurada pela fiscalização a partir do exame de tais documentos não pode ser tida como conduta a ser apenada com a multa qualificada, pois tal multa só pode ser aplicada nos casos em que o contribuinte claramente buscou enganar, ludibriar ou retardar a atividade fiscalizatória da Receita Federal, o que é conduta incompatível com o contribuinte que, com desvelo, colabora com a fiscalização em tudo que lhe é solicitado;

e.8) que não é cabível a aplicação da multa qualificada que foi imposta no bojo dos autos de infração ora impugnados com relação aos prestadores de serviços AXON e BCR, porque não estão presentes, no caso vertente, os pressupostos que são indispensáveis para sua aplicação;

e.9) que não há qualquer sorte de dolo específico e tampouco de fraude, conluio ou sonegação com relação aos prestadores de serviços AXON e BCR;

e.10) que não há nenhum elemento de prova carreado aos autos pela fiscalização no sentido de que a Reqte. teria agido movida pela presença de dolo específico e direcionado para, mediante a utilização de ardis e artifícios, causar prejuízo ao Fisco;

e.11) que a fiscalização não aceitou a documentação apresentada para a comprovação dos serviços prestados e, sem produzir qualquer sorte de prova da existência de fraude, conluio ou sonegação, aplicou a multa qualificada nas exigências fiscais vinculadas aos prestadores de serviços AXON e BCR em hipótese na qual a multa qualificadora evidentemente não é aplicável;

f) quanto ao pedido:

f.1) que seja julgado extinto, nos termos do art.156, inciso I, do Código Tributário Nacional, o crédito tributário a título de IRPJ, CSLL e IRRF exigidos com relação aos prestadores de serviços Legend Engenheiros Associados Ltda. – EPP, MRTR Gestão Empresarial Ltda. – ME (antiga Nieto Gestão Empresarial Ltda.), Morales e de Paula

Advogados Associados, Hefesto Consultoria e Projetos Ltda. e Alamo Empreendimentos e Assessoria Empresarial Ltda. – EPP, tendo em vista que a Reqte. optou pela realização do pagamento dos valores exigidos com relação aos referidos prestadores de serviços;

f.2) que sejam consideradas dedutíveis todas as despesas decorrentes da prestação de serviços às empresas Axon Consultoria Ltda. – ME (CNPJ/MF no 00.845.668/0001-30) e BCR Andrade – Assessoria Empresarial Ltda. – EPP (CNPJ/MF no 05.644.929/0001-77), que foram indevidamente glosadas pela fiscalização;

f.3) que em função do reconhecimento de que a Reqte. faz jus à dedução das despesas mencionadas no item ‘b’ acima e que, portanto, os pagamentos efetuados às empresas Axon Consultoria Ltda. – ME (CNPJ/MF nº 00.845.668/0001-30) e BCR Andrade – Assessoria Empresarial Ltda. – EPP (CNPJ/MF no 05.644.929/0001-77) não tratam de pagamentos sem causa, seja cancelada a integralidade das exigências fiscais feitas a título de IRPJ, CSLL, IRRF e multa isolada prevista no art. 40, inciso II, alínea ‘b’ da Lei no 9.430/96, nos autos de infração ora impugnados, com base nas razões de direito acima declinadas, as quais demonstram a improcedência da integralidade de tais autos de infração;

f.4) quando menos, seja reconhecida a inaplicabilidade da multa qualificada no caso vertente, reduzindo-se a multa imposta pela fiscalização à Reqte. em relação às exigências fiscais decorrentes da acusação de realização de pagamentos sem causa aos prestadores de serviços Axon Consultoria Ltda. – ME (CNPJ/MF nº 00.845.668/0001-30) e BCR Andrade – Assessoria Empresarial Ltda. – EPP (CNPJ/MF no 05.644.929/0001-77).

Cientificado dos lançamentos em 19/10/2016 (AR a fls. 724), o responsável tributário, Roberto Ribeiro Capobianco, apresentou impugnação (a fls. 699 e segs.) em 18/11/2016 (Termo a fls. 2359), assinada por Cristiane Tamy Tina de Campos, a qual foi investida de poderes para representar o responsável por meio da procuração a fls. 2320. Nessa impugnação, o responsável tributário, além de repisar os argumentos aduzidos pela contribuinte em contestação à multa qualificada, assim se insurge contra a sua responsabilização:

a) que, tendo conhecimento do pagamento parcial feito pela contribuinte, a impugnação do responsável tributário fica adstrita a impugnação da sujeição passiva remanescente imputada ao Reqte. com relação aos prestadores de serviços Axon Consultoria Ltda. ME e BCR Andrade — Assessoria Empresarial Ltda. – EPP;

b) que afirmaram os AFRFB autuantes que o Reqte., na qualidade de diretor presidente da Construcap CCPS, teria praticado atos com infração a Lei nº 4.502/64 (arts. 71, 72 e 73), na forma de sonegação, fraude e conluio, apresentando, como suposta evidência desses atos, a denúncia oferecida pelo Ministério Público Federal na operação Lava Jato, que deu origem a ação penal nº 503780018.2016.404.7000;

c) que os únicos elementos de prova apresentados pela fiscalização para sustentação da afirmação de que o Reqte teria praticado atos com infração a lei são alguns trechos da denúncia oferecida pelo Ministério Público Federal na operação Lava Jato;

d) que as alegações dos AFRFB constantes no relatório fiscal que acompanhou os autos de infração tratam-se de meras ilações que não se sustentam diante da ausência de qualquer prova da prática de atos com infração a lei pelo Reqte;

e) que há que se esclarecer que, em função dos pagamentos efetivados pela empresa autuada para fins de extinção dos créditos tributários vinculados a empresas mencionadas no Termo de Verificação Fiscal como tratadas na operação Lava Jato, com a extinção dos tributos, extingue-se também a imputação de responsabilidade solidária atribuída ao Reqte com relação a tais prestadores de serviços, motivo pelo qual a responsabilidade solidária remanescente nos presentes autos diz respeito, exclusivamente, as empresas AXON e BCR, as quais não guardam qualquer relação com a citada operação, e também foram apresentadas no TVF de forma totalmente independente da referida Lava Jato;

- f) que ainda assim, a imputação de responsabilidade solidária feita em face do Reqte. com relação às empresas AXON e BCR busca seu fundamento na denúncia apresentada pelo MPF naquela operação;
- g) que, no caso vertente, e inegável que os AFRFB não comprovaram a presença dos requisitos agasalhados no inciso III do art. 135 do CTN, que são fundamentais para que se possa cogitar da responsabilidade de pessoas físicas por débitos de pessoas jurídicas;
- h) que os AFRFB autuantes não trouxeram aos autos qualquer comprovação de que o Reqte. teria agido com infração a lei capaz de fundamentar sua responsabilização pelos débitos exigidos originariamente em face da empresa Construcap;
- i) que trechos da denúncia formulada pelo MPF na operação Lava Jato não é suficiente para comprovar que o Reqte. tenha agido com fraude, dolo ou má-fé, mesmo porque a ação penal ainda está em julgamento e não foi proferida qualquer decisão judicial em relação ao Reqte;
- j) que os serviços prestados pela AXON e BCR não têm qualquer relação com a operação Lava Jato;
- k) que não se comprovou a prática de quaisquer atos com dolo, fraude ou simulação pelo Reqte. com relação aos serviços que foram prestados pelas empresas AXON e BCR e, muito menos, que tais empresas estivessem envolvidas na Lava Jato;
- l) que as exigências feitas a título de IRPJ, CSLL e IRRF em face da empresa Construcap decorreram apenas de os AFRFB autuantes considerarem insuficientes os documentos que foram apresentados no curso da fiscalização para a prova efetiva dos serviços prestados, o que acarretou na glosa das despesas que foram deduzidas pela empresa autuada com relação aos pagamentos feitos as referidas empresas, bem como no enquadramento de tais pagamentos como pagamentos sem causa;
- m) que, portanto, não provaram os AFRFB a prática de qualquer ato com fraude, dolo ou má-fé pelo Reqte. para justificar a atribuição de responsabilidade tributária solidária pelos tributos exigidos em face da pessoa jurídica da qual o Reqte. é diretor, motivo pelo qual e de rigor o acolhimento da presente impugnação, com o cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado em face do Reqte., e o reconhecimento da improcedência de sua responsabilização tributária pelos débitos ora exigidos;
- n) requer-se seja recebida e acolhida a presente impugnação, cancelando-se o Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado em face do Reqte. e julgando-se improcedente sua responsabilização solidária pelos débitos ora exigidos, pelas razões expostas nas linhas antecedentes e, subsidiariamente, que seja recebida e provida a presente impugnação para o fim de que seja afastada a aplicação da multa qualificada. *(destacou-se)*

O relatório do acórdão recorrido, assim, foi no sentido de replicação, em recurso voluntário, dos argumentos antes deduzidos em impugnação – dentre os quais nada consta acerca da exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício. A única menção à exigência de multa isolada se fez em decorrência do pedido de reversão da glosa de despesas. A PGFN, de seu lado, contrarrazou a matéria especificamente. Contudo, nestas contrarrazões consignou que:

Inconformada com o julgamento, a CONSTRUCAP interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese, o seguinte:

[...]

(v) a exclusão da multa isolada (consta do pedido), **embora não tenha apresentado as respectivas razões recursais.**

[...]

II.4. DA POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE OFÍCIO E DAS MULTAS ISOLADAS

De início, **cabe esclarecer de que consta do pedido do recurso voluntário a exclusão da multa isolada, mas não há fundamentação desenvolvida quanto a isso na peça recursal, pelo que, em rigor, a matéria não deve ser conhecida.**

Contudo, pela eventualidade, passa-se ao seu exame.

[...] (*destacou-se*)

Confirma-se no recurso voluntário às e-fls. 2432/2459 que não foi desenvolvida qualquer argumentação contra a exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício proporcional, sendo que o pedido de cancelamento da multa isolada foi feito como decorrência da *plena dedutibilidade de todas as despesas decorrentes dos serviços prestados* pelas empresa Axon Consultoria – ME e BCR Andrade – Assessoria Empresarial – EPP. A impugnação, da mesma forma, não trouxe qualquer defesa contra a imputação de multa isolada, e o pedido da penalidade se deu nos mesmos termos do recurso voluntário.

A confirmar que a Contribuinte pretendeu controverter apenas as exigências decorrentes da glosa de despesas que pretendia ver revertida, observa-se que não foi feito qualquer destaque para constituir litúgio acerca da parcela das multas isoladas decorrentes das glosas que a Contribuinte optou por não questionar, efetuando o pagamento do crédito tributário correspondente. O demonstrativo de e-fl. 809, inclusive, traz as multas isoladas que deveriam ser pagas e constam pagamentos às e-fls. 796 e seguintes sob os códigos de arrecadação correspondentes às multas isoladas exigidas (1632 e 1649).

Registre-se, por fim, que diversamente do que alega a Contribuinte em contrarrazões, nada foi dito na decisão de 1ª instância acerca do cabimento das multas isoladas. As exigências foram relatadas mas, como já demonstrado, nada acerca do tema foi consignado como alegado em impugnação, à exceção da transcrição do pedido, como antes referido:

f.3) que em função do reconhecimento de que a Reqte. faz jus à dedução das despesas mencionadas no item ‘b’ acima e que, portanto, os pagamentos efetuados às empresas Axon Consultoria Ltda. – ME (CNPJ/MF no 00.845.668/0001-30) e BCR Andrade – Assessoria Empresarial Ltda. – EPP (CNPJ/MF no 05.644.929/0001-77) não tratam de pagamentos sem causa, seja cancelada a integralidade das exigências fiscais feitas a título de IRPJ, CSLL, IRRF e multa isolada prevista no art. 40, inciso II, alínea ‘b’ da Lei no 9.430/96, nos autos de infração ora impugnados, com base nas razões de direito acima declinadas, as quais demonstram a improcedência da integralidade de tais autos de infração;

O voto condutor da decisão de 1ª instância, por sua vez, relata os valores impugnados a partir da base de cálculo autuada, correspondente aos pagamentos e prestações de serviço não comprovados. Enfrentados os tópicos específicos da impugnação, a decisão de 1ª instância traz as seguintes conclusões:

[...]

Assim, concluo que a impugnante não logrou provar a efetiva prestação de serviços pela AXON, razão pela qual mantenho a glosa da despesa neste ponto.

[...]

Por sua vez, a impugnante nada trouxe aos autos quando da apresentação da sua impugnação, razão pela qual concluo que não restou provada a efetiva prestação dos serviços pela BCR.

Por essas razões, **voto por manter os lançamentos do IRPJ e da CSLL, como também, as multas isoladas por falta de recolhimento do IRPJ- estimativa e CSLL-estimativas, todos decorrentes das glosas das despesas relativas aos contratos de prestação de serviços com a AXON e BCR.**

[...]

Em face do exposto, voto por:

a) DAR PROVIMENTO PARCIAL à impugnação da contribuinte (Construcap CCPS Engenharia e Comércio S/A), para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%;

b) DAR PROVIMENTO à impugnação de Roberto Ribeiro Capobianco, para afastar a sua responsabilidade tributária.

Há que se alertar a Unidade Preparadora, para adotar as providências de sua alçada com relação à parte do crédito tributário não impugnado, o qual, segundo alega a contribuinte, teria sido quitado antes da apresentação da impugnação. *(negrejou-se)*

Nestes termos, não se confirmam as objeções da Contribuinte ao conhecimento do recurso especial. O pedido de exclusão da multa isolada foi deduzido, apenas, como consequência dos litígios constituídos em face da glosa das despesas de prestações de serviços por AXON e BCR, nada sendo argumentado de forma autônoma contra a exigência da multa isolada, aspecto que se confirma diante do pagamento desta penalidade relativamente às glosas de despesas que a Contribuinte decidiu não impugnar.

Na visão inicial desta Conselheira, a PGFN prequestionou a matéria em contrarrazões ao recurso voluntário, defendendo que a exigência de multa isolada não deveria ser apreciada sob o viés autônomo, e apenas em razão do princípio da eventualidade deduziu seus argumentos em favor desta exigência concomitante com a multa proporcional. Como, apesar desta ressalva, a matéria foi apreciada, a PGFN apontou a existência de divergência jurisprudencial em face dos paradigmas 9101-00.540 e 2301-003.811.

O paradigma nº 9101-00.540 já foi debatido por este Colegiado em circunstâncias semelhantes, prevalecendo o entendimento assim expresso pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no voto, neste ponto condutor, do Acórdão nº 9101-005.494³:

Já em relação à primeira matéria contestada pela Fazenda Nacional em seu recurso ("ausência de instauração do litígio quanto à aplicação da multa isolada e em relação à possibilidade de sua aplicação concomitante com a multa de ofício"), entendo que o Apelo Fazendário não deva ser conhecido. Passo a discorrer sobre o tema.

No acórdão recorrido o colegiado, após exonerar a exigência de multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício (acórdão em recurso voluntário), a PGFN opôs embargos de declaração indicando suposta omissão do colegiado quanto à exoneração ter sido realizada de ofício, uma vez que, no entender da Embargante, o litígio sequer teria se formado ante à ausência de impugnação específica da matéria concomitância da penalidade isolada, a qual também não teria sido também objeto de Recurso Voluntário.

Ocorre que o colegiado rejeitou os embargos, alegando que a matéria teria sido contestada pelo contribuinte no item 4 de seu recurso voluntário [e também no item 4 da impugnação], não havendo que se falar em conhecimento de ofício da matéria quando o contribuinte a contesta, ainda que por fundamentos distintos dos utilizados pelo colegiado em sua decisão. Veja-se excerto do voto condutor do Acórdão em Embargos nº 1301-003.762 que integrou o Acórdão nº 1301-002.736:

Ao contrário do sustentado pela embargante, não identifico hipótese de omissão que autorize o manejo dos embargos, **pois o contribuinte cumpriu o ônus**

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob.

processual de impugnação específica, tanto na impugnação como no recurso, na medida em que questionou a infração 4, que é justamente a aplicação da multa isolada, em razão da insuficiência de recolhimentos mensais de estimativa do IRPJ e da CSLL.

O fato de não ter sido apresentado argumentos atinentes à cumulação da referida multa com a do ofício, não impede que o colegiado utilize-se desses argumentos para afastar a infração cometida, sendo, de um certo modo, pacífico o entendimento de que a decisão que põe fim à determinada matéria controversa não está presa aos argumentos aduzidos pelas partes.

Logo, não se reconhece o vício apontado, pois o autuado impugnou especificamente a multa isolada, instaurando-se, portanto, o litígio em relação a essa matéria, sendo certo ser lícito ao julgador utilizar-se dos argumentos que entender pertinentes. [grifos nossos]

Ocorre que as circunstâncias fáticas do único paradigma admitido no Despacho de Admissibilidade (Acórdão nº 9101-00.540, de 11/03/2020) divergem do contexto fático-probatório enfrentado no acórdão recorrido: nesse paradigma não há qualquer discussão quanto à ***inexistência de qualquer fundamento específico do contribuinte em relação à exigência de multa isolada, sendo fato incontroverso tratar-se de conhecimento de ofício da matéria por parte do colegiado a quo***. Nesse sentido, veja-se excertos do relatório e do voto vencido do aresto paradigma em questão:

Relatório

[...]

O presente lançamento exige crédito tributário decorrente da constatação pela fiscalização da ocorrência de divergências entre os valores declarados e os valores escriturados o que gerou falta de recolhimento de parte da CSLL.

Assim, foi lavrado auto de infração impondo à contribuinte multa isolada por falta de recolhimento das estimativas apuradas nos meses de janeiro, fevereiro, março, setembro e outubro de 2003 e exigindo o recolhimento da CSLL apurada no ajuste anual.

[...]

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo - SP julgou procedente o lançamento por entender que a contribuinte, para provar a compensação efetuada deveria ter apresentado e não apresentou a declaração de compensação, a DCTF ou os registros contábeis de controle do crédito e das respectivas exclusões quando das compensações, razão pela qual correto o lançamento.

Em recurso voluntário (fls. 132/137), requereu a contribuinte a reforma da decisão da DRJ com o consequente cancelamento do auto de infração, ratificando as afirmações de sua impugnação no seguinte sentido:

(i) a não declaração da compensação se deu por equívoco cometido tendo em vista a mudança introduzida pela IN nº 210/2002 no procedimento de compensação;

(ii) que tal equívoco não tem o condão de desnaturar o direito à compensação da contribuinte, tendo em vista a certeza e liquidez do indébito tributário e ainda a identidade da natureza tributária da contribuição nos dois exercícios, requisitos essenciais à compensação;

(iii) alega não parecer razoável o entendimento de que o ato normativo que dispunha sobre o direito da contribuinte deva, ao final, constituir-se, na essência como instrumento de limitação ou punição que ignora completamente a materialidade do direito que ostenta a contribuinte;

(iv) deve a Autoridade administrativa comprovar a compensação efetuada por meio de verificação nos registros contábeis da contribuinte, que são apresentados em seus balancetes mensais.

Requer ao final a reforma da decisão de 1ª instância, para que fosse reconhecido seu direito à compensação tributária e a insubsistência do lançamento com o consequente cancelamento do auto de infração.

Às fls. 142/147, *a antiga Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, apreciaram [sic] de ofício a matéria relativa à exigência cumulativa da multa isolada com a multa de ofício vinculada à contribuição e afastaram a exigência da multa isolada* mantendo a multa de ofício, estando à decisão assim ementada [...]

Em seu recurso especial (fls. 152/162), a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, sustenta contrariedade do acórdão recorrido ao disposto nos arts. 17 do Decreto 70.235/72, 302 do CPC, 44, II, "h" da Lei 9.430/96 e 97 do CTN, pela impossibilidade de a autoridade julgadora excluir ex officio a multa sem a correspondente provocação/fundamentação para tanto na impugnação ou no recurso voluntário [...]

Ao recurso especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento pelo Presidente da Câmara recorrida (Despacho n. 103-0.160/2008, fls. 191/194), ante a constatação de estarem atendidos os pressupostos legais de admissibilidade do recurso mediante a demonstração de contrariedade à lei e a divergência de entendimento das Câmaras do Conselho de Contribuintes.

Regularmente intimada, *a contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 233/244), sustentando que o art. 17 do Dec. 70.235 não veda a apreciação de ofício pelo julgador, mas apenas determina que os fatos não impugnados nos autos presumir-se-ão verdadeiros, sendo assim, o fato de a parte não poder arguir [sic] determinada matéria, não retira o poder de o julgador administrativo apreciar esta matéria de ofício*, principalmente se esta matéria emana de ato da administração e pode estar afrontando as determinações legais e divergindo de jurisprudência sedimentada.

[...]

Voto Vencido

[...]

Inicialmente entendo que *agiu com acerto a r. decisão recorrida que afastou de ofício a multa isolada, tendo em vista que a contribuinte, por ocasião de seu recurso voluntário, insurgiu-se contra a exigência como um todo ao atacar a exigência principal (CSLL), e sendo a multa isolada decorrente da referida contribuição, não há como dissociá-la dos argumentos despendidos pela contribuinte contra a sua exigência, embora ela não o tenha apresentado considerações específicas contra a mesma (Multa Isolada).* [destaques nossos]

[...]

Nos presentes autos, por sua vez, o contribuinte apresenta em sua impugnação e em seu recurso voluntário fundamentação para a exoneração da penalidade de ofício, ainda que de forma sucinta e sem discorrer sobre fundamentos mais elaborados para o cancelamento da exigência das multas isoladas. Confira-se:

3.4. DA SUFICIÊNCIA DOS RECOLHIMENTOS MENSAIS POR ESTIMATIVA DO IRPJ E DA CSLL PELA IMPUGNANTE - **INFRAÇÃO 4**

De acordo com as dd. Autoridades Fiscais, em razão do suposto cometimento, pela Impugnante, das infrações acima rebatidas (Infrações 1, 2 e 3), que tem impacto direto na apuração do Lucro Real, teria sido apurado uma base de cálculo supostamente inferior à correta e, portanto, o recolhimento dos tributos

devidos teria sido a menor quando da antecipação mensal devida a título de IRPJ e CSLL.

Ocorre que, como demonstrado e comprovado nos itens acima, a Impugnante não cometeu nenhuma das infrações descritas na autuação fiscal, sendo, por isso, indevida qualquer exigência a título de complementação dos valores antecipados mensalmente a título de IRPJ e CSLL.

Isso porque, a Impugnante regularmente apurou os tributos devidos e realizou a sua declaração ao Fisco Federal e recolhimento no tempo e modo devidos (**doc. 08**), sendo, portanto, indevida qualquer exigência fiscal em relação aos supostos créditos tributários de IRPJ e CSLL, uma vez que indevidos na espécie.

Dessa forma, após a análise dos documentos e informações que comprovam a inexistência das Infrações 1, 2 e 3, vez que não cometidas pela Impugnante, resta claro que os recolhimentos de impostos e contribuições realizados pela Impugnante estão corretos, razão pela qual deverá ser cancelada essa infração. [destaques nossos]

Ressalta-se ainda que a infração 4 citada pelo contribuinte é exatamente a penalidade referente à aplicação de multas isoladas por falta de recolhimento fiscal, tratada no item C4 do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais - fl. 45, a seguir reproduzido:

C.4) INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ/CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Tendo em vista a apuração das infrações já relatadas anteriormente ("custo não comprovados", "bens de natureza permanente deduzidos indevidamente como custo" e "exclusões indevidas"), com as respectivas glosas de valores apontados nos ANEXOS 1, 3 e 5 deste Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, obviamente houve impacto na apuração do LUCRO REAL e, por conseguinte, do IRPJ e da CSLL devidos.

Ademais, importante ressaltar que estas glosas também impactaram nos balancetes mensais de redução e, por via de consequência, nos valores relativos a antecipações obrigatórias do IRPJ e da CSLL, o que implica em dizer que a empresa fiscalizada deixou de recolher aos cofres públicos valores relativos a estas antecipações obrigatórias.

Convém relembrar que os pagamentos mensais por estimativa são antecipações dos tributos IRPJ e CSLL devidos na apuração anual, sujeitos a ajustes, então, no final do período. Estas antecipações mensais são obrigatórias, mesmo que ao final do período seja apurado prejuízo fiscal e inexistência de base de cálculo dos tributos IRPJ e CSLL.

As diferenças mensais relativas às antecipações das estimativas mensais com base nos balancetes mensais ajustados por esta autoridade tributária geram infrações passíveis de cobrança de multa isolada sobre a diferença da estimativa mensal não recolhida, conforme determina o artigo 43, § único c/c artigo 44, inciso II, alínea "b", todos da Lei nº 9.430/96.

A base de cálculo é, portanto, a diferença entre o valor devido mensalmente pela estimativa mensal com base nos balancetes de redução ajustado por esta autoridade tributária e o valor efetivamente recolhido a este título, mês a mês, pela empresa fiscalizada.

A apuração da multa isolada pela insuficiência de recolhimento de IRPJ e de CSLL por estimativa mensal encontram-se, respectivamente nos seguintes Anexos deste Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais:

"ANEXO 7 – DEMONSTRATIVO DE MULTA ISOLADA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA";

"ANEXO 8 – DEMONSTRATIVO DE MULTA ISOLADA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA";

Por fim, relevante destacar que o lançamento de multa isolada, por falta de pagamento da estimativa mensal, não impede a aplicação da multa de ofício proporcional. É o que expressamente determina o art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 93/1997:

[...]

Conforme se observa, há circunstâncias fáticas distintas tratadas no acórdão recorrido e no paradigma (Acórdão nº 9101-00.540) que acabaram por implicar conclusões distintas nesses julgados, mas que impedem, nesse ponto, de restar caracterizada a divergência na interpretação necessário ao conhecimento do recurso especial.

Para que a PGFN pudesse devolver essa matéria a esta C. Turma, haveria necessidade de indicar um paradigma que possuísse circunstâncias fáticas similares às tratadas no acórdão recorrido. Melhor explicando: seria necessária a indicação de uma decisão que, em que pese haver ponto específico na impugnação e no recurso voluntário sobre determinada matéria, os argumentos utilizados fossem insuficientes para tornar a matéria litigiosa, ou seja, que mesmo nessa hipótese restasse configurada a preclusão. *(destaques do original)*

É certo que o presente caso se distancia do analisado no referido precedente porque o litígio lá estabelecido decorria da acusação específica de falta de recolhimento de estimativas, e esta circunstância motivou a conclusão prevalente de que o sujeito passivo questionou o fato que motivou a imputação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Nestes autos a falta de recolhimento de estimativas é uma consequência da infração de despesas não comprovadas – a glosa promovida reflete no aumento dos tributos devidos no ajuste anual e resulta em falta de recolhimento de estimativas quando estas são apuradas mediante balancetes de suspensão ou redução mensais – e a defesa da Contribuinte foi centrada neste aspecto antecedente.

De toda a sorte, a interpretação desta Conselheira acerca do paradigma nº 9101-00.540, apresentada na declaração de voto que integra o Acórdão nº 9101-005.494, a seguir transcrita, é aqui mantida:

Esta Conselheira divergiu do I. Relator para conhecer do recurso especial da PGFN também em face da alegada preclusão para apreciação dos efeitos da concomitância entre a multa de ofício isolada e a multa de ofício proporcional.

Como bem exposto pelo I. Relator, o acórdão recorrido, integrado pelo acórdão de embargos, fundamenta o conhecimento da questão em razão de a matéria ter sido contestada nos itens 4 da impugnação e do recurso voluntário, ainda que sob outros fundamentos. Ou seja, como o sujeito passivo discordou da acusação de insuficiência de recolhimento de estimativas, da qual decorre a imputação de multa isolada, o Colegiado *a quo* não estaria preso aos argumentos do sujeito passivo para decidir sobre o cabimento da referida penalidade. E, neste contexto, a penalidade foi afastada em razão de sua exigência concomitante com a multa de ofício proporcional, apesar de o sujeito passivo não ter apontado este vício especificamente.

No paradigma nº 9101-00.540, por sua vez, foi analisado litígio de mesma natureza. A PGFN havia interposto recurso especial diante da constatação de que a Terceira Câmara do Primeiro Conselho teria apreciado *de ofício a matéria relativa à exigência cumulativa da multa isolada com a multa de ofício vinculada à contribuição*, afastando a exigência da multa isolada.

No relatório do referido julgado consta que o sujeito passivo havia questionado a imputação de falta de recolhimento de estimativas – no caso, apontando que as estimativas mensais haviam sido apuradas com base em balancetes de suspensão e

compensadas com amparo na Lei nº 8.383/91, conforme expressos em seus registros contábeis e declarações – demandando em recurso voluntário o reconhecimento da comprovação dessa compensação. Na apreciação do recurso voluntário, porém, é relatado que foi apreciado *de ofício a matéria relativa à exigência cumulativa da multa isolada com a multa de ofício vinculada à contribuição*, afastando-se a exigência da multa isolada, apesar de mantida a exigência do saldo apurado no ajuste anual.

Analizando a arguição de contrariedade ao art. 17 do Decreto nº 70.235/72, este Colegiado, em antiga composição, decidiu em favor da PGFN nos seguintes termos do voto vencedor do paradigma:

O entendimento no sentido de que a contestação da exigência do tributo como um todo abrangeria a multa de ofício, seria razoável se estivéssemos avaliando a multa cobrada em conjunto com o tributo. Nesse caso, caberia talvez a argumentação de que o acessório segue o principal, até porque uma decisão pela improcedência da cobrança do tributo afetaria diretamente a exigência da multa.

Por outro lado, ao menos em duas situações relativamente comuns neste Colegiado a imputação da multa envolve situações com vínculo apenas indireto ao tributo, o que a torna suscetível de análise específica.

Uma delas é a multa no percentual qualificado ou agravado. Nesse caso a vinculação direta ocorre apenas em relação ao percentual de setenta e cinco por cento (75%). A partir daí, as razões que levaram a autoridade lançadora a majorar o percentual aplicado devem ser objeto de questionamento próprio pela recorrente, pelo motivo óbvio de uma decisão pela manutenção da exigência do tributo não implica necessariamente na procedência da qualificação ou agravamento do percentual da multa.

A outra situação, para a qual o entendimento supra também se aplica, refere-se justamente à imputação da multa isolada. Aliás, a independência fica ainda mais cristalina quando se constata que a manifestação do relator pela improcedência da multa isolada não gerou qualquer impacto na decisão da Câmara que decidiu pela correção da exigência da contribuição.

Portanto, caberia ao sujeito passivo apresentar questionamentos voltados à exigência da multa isolada. Não o fazendo oportunamente caracterizou-se a preclusão, nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235/72.

Sobre o tema, considero precisa a avaliação de MARCOS VINICIUS NEDER e MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ:

Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase de impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.

Saliente-se que nem mesmo no recurso voluntário a interessada apresentou razões de defesa contra a multa de ofício isolada.

Veja-se que, apesar do relato de que o sujeito passivo apresentou justificativas para a apontada falta de recolhimento de estimativas, da qual decorre a imputação de multa isolada, o voto condutor do paradigma decide com base na premissa de que o sujeito passivo não apresentara *razões de defesa contra a multa de ofício isolada*.

Diante desta justificativa genérica é possível cogitar de três motivações para essa decisão: i) há erro no relatório, e o sujeito passivo não alegara ter quitado as estimativas mediante compensação com tributos de mesma espécie; ii) somente seriam compreendidas como razões de defesa os argumentos dirigidos expressamente contra a multa isolada aplicada, e não apenas contra a falta de recolhimento das estimativas; ou iii) o vício de exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício proporcional seria matéria autônoma que demandaria arguição específica em defesa.

Como bem demonstrado pelo I. Relator, a justificativa para apreciação da questão, nestes autos, em razão da existência de outro fundamento oposto pelo sujeito passivo,

surge apenas em face dos embargos de declaração opostos pela PGFN. No paradigma, ausente providência neste sentido, a justificativa para apreciação da exigência concomitante das multas não foi expressa com a mesma clareza. Contudo, essa obscuridade, porque presente no paradigma, acerca do qual se tem acesso aos autos para esclarecimentos, não permite descartá-lo, mormente tendo em conta que a caracterização do dissídio jurisprudencial demanda, apenas, similitude, a qual se verifica no presente caso, vez que em ambos os casos comparados os sujeitos passivos haviam apresentado justificativa para a falta de recolhimento de estimativas que lhes foi imputada.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN.

Assim, como referido paradigma infirma a possibilidade de apreciação na hipótese de ausência de *razões de defesa contra a multa de ofício isolada*, há similitude suficiente para caracterização do dissídio jurisprudencial também nestes autos.

A divergência também está demonstrada em face do paradigma nº 2301-003.811 porque, analisando exigência decorrente de exclusão do sujeito passivo do SIMPLES, com acréscimo de multa agravada, em litígio no qual este gravame foi questionado em impugnação e mantido em 1ª instância, outro Colegiado do CARF firmou o entendimento de que não poderia apreciar a penalidade, negando-lhe o caráter de matéria de ordem pública, porque o questionamento não foi renovado em recurso voluntário. Veja-se o que consta de seu relatório e voto:

RELATÓRIO

[...]

Ocorre que a Recorrente teve a sua solicitação de opção do SIMPLES Nacional excluída por medida judicial, conforme decisão do TRF4, transitada em julgado, dando provimento à apelação da União, determinando que "a impetrante não faz juz à inscrição no Simples Nacional devido a existência de débitos em seu desfavor cuja exigibilidade não se encontra suspensa, por esbarrar na previsão contida no inciso V do artigo 17 da Lei Complementar nº 123/2006". Em cumprimento à decisão judicial, o contribuinte foi excluído do Simples Nacional retroativamente a 01/07/2007, conforme processo administrativo 11080.006067/2007-14.

Consta do Relatório Fiscal que nas competências 12/2008 a 12/2009 a multa aplicada com base na Lei nº 11.941/2009 foi agravada em cinquenta por cento, em virtude da empresa não ter atendido à solicitação para a entrega de arquivos digitais de contabilidade no padrão MANAD, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal e Termo de Intimação Fiscal nº 1.

Inconformada, após a ciência do Auto de Infração, apresentou impugnação, com suas razões, sendo julgada procedente em parte, afastando a agravante da multa por deixar de socorrer a solicitação de entrega de arquivos digitais de contabilidade no padrão MANAD.

Em 19.JUN.2012 foi intimada da decisão de piso e no dia 19.JUL.2012 aviou o presente remédio recursivo, com as seguintes alegações: Parte I: da invalidade da autuação por ausência de pressuposto fático para o exercício da competência administrativo-fiscal; a) da validade e da eficácia da adesão ao SIMPLES nacional a partir de julho de 2007; b) Pressuposto ao SIMPLES nacional – ausência de débito ou débito com a exigibilidade suspensa; c) da validade da eficácia da adesão ao SIMPLES nacional a partir de janeiro de 2008;. Parte II: do equívoco na mensuração do crédito tributário; a) da imperativa necessidade de abatimento do crédito tributário principal com os pagamentos realizados dentro do SIMPLES NACIONAL sob a rubrica da contribuição previdenciária patronal; É a síntese do necessário.

VOTO

[...]

A Recorrente deseja o abatimento do crédito do lançamento fiscal em razão de ter realizado, dentro do SIMPLES NACIONAL, alguns pagamentos.

[...]

Neste quesito, assiste razão a Recorrente.

MATÉRIAS NÃO RECORRIDAS.

Urge tratar das matérias não suscitadas em seu recurso, cujas quais penso não constituir matéria de ordem pública, já que estas normas (ordem pública) são aquelas de aplicação imperativa que visam diretamente a tutela de interesses da sociedade, o que não é o caso.

[...]

Assim, tenho que a multa não é matéria de ordem pública porque, como dito por Fábio Rmansini Bechara, ela não ‘representa um anseio social de justiça, assim caracterizado por conta da preservação de valores fundamentais, proporcionando a construção de um ambiente e contexto absolutamente favoráveis ao pleno desenvolvimento humano’.

CONCLUSÃO

Diante do acima exposto, como o presente recurso voluntário atende os pressupostos de admissibilidade, dele conheço, para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para, na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, deduzir eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada, mantendo na íntegra os demais quesitos, conforme decisão de piso.

Frente a tais argumentos, dado o paradigma ter sido editado num contexto mais estreito que o presente – dado que houve impugnação contra o agravamento da penalidade – é possível concluir que outra solução seria adotada no presente caso, não se permitindo a apreciação do cabimento da penalidade em razão de argumentos não deduzidos em recurso voluntário.

Quanto à segunda matéria, este Colegiado, à unanimidade, já se manifestou em favor do conhecimento da divergência jurisprudencial em face dos mesmos paradigmas, no Acórdão nº 9101-004.553⁴, em cujo voto condutor esta Conselheira consignou que:

A PGFN validamente demonstra que o acórdão recorrido inadmitiu a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas ao mesmo tempo da multa de ofício proporcional aplicada sobre os débitos de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual de 2009, ao passo que nos paradigmas indicados (Acórdãos nº 9101-002.434 e 9101-002.438), exigências semelhantes, também posteriores ao ano-calendário 2007, foram declaradas válidas.

Assim, o recurso especial da PGFN também deve ser CONHECIDO.

Dissídio semelhante também foi admitidos, à unanimidade, no Acórdão nº 9101-004.666⁵.

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

⁵ Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Andréa Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Contudo, nos debates entabulados na sessão de julgamento, esta Conselheira foi convencida de que o prequestionamento para fins de caracterização do dissídio jurisprudencial não estaria caracterizado em razão de as contrarrazões da PGFN não terem sido relatadas no acórdão recorrido. Assim, embora o prequestionamento estivesse presente nos autos, não seria possível inferir uma decisão contrária a esta arguição, vez que ela não foi relatada no acórdão recorrido.

Registre-se, em observância ao art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que tais fundamentos não prevaleceram perante a maioria do Colegiado, e a negativa de conhecimento ao recurso especial neste ponto se deu em razão de não haver enfrentamento específico da arguição de preclusão da PGFN no voto condutor do acórdão recorrido, o que exigiria a oposição de prévios embargos de declaração da PGFN para constituição da decisão passível de confrontação em sede de recurso especial, independentemente de as contrarrazões terem sido relatadas, ou não. Ou seja, a maioria do Colegiado discordou da cogitação desta Conselheira de que se as contrarrazões estivessem relatadas, seria possível inferir a decisão de afastamento da preclusão no presente caso. E este fundamento vencido é assim afirmado por esta Conselheira em razão da natureza diferenciada das contrarrazões, que distintamente do recurso administrativo do sujeito passivo, não demanda enfrentamento específico, cuja ausência represente omissão de ponto sobre o qual o Colegiado deferia se manifestar, a autorizar embargos de declaração.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN na primeira matéria.

Quanto à matéria *possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício*, ausente objeção específica, o recurso especial da PGFN é CONHECIDO com fundamento nas razões do Presidente de Câmara.

Em conclusão, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO PARCIALMENTE, apenas em relação à segunda matéria.

Recurso especial da PGFN - Mérito

Correta se mostra a exigência das multas isoladas depois do encerramento do ano-calendário, e ainda que simultaneamente com a multa de ofício a partir de 2007, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

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

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

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

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

I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo.[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora*. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que imporia o afastamento da penalidade menos gravosa.

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

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

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

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

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

II - cento e 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 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, inelutavelmente, 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 subsequente⁶.

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

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

Explico.

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

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009⁷

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

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

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012⁸

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

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

Acórdãos precedentes: 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; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

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

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

⁷ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

⁸ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

[...]

22. 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.

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁹

[...]

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 2014¹⁰

[...]

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.

[...]

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.**

⁹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

¹⁰ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

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 sumulares¹¹ à parcela do litígio já pacificada.

¹¹ Regimento Interno do CAREF, 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;

[...]

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 CAREF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C 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 CAREF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

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

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

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE 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

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO 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 OFÍCIO 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 OFÍCIO — 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 OFÍCIO 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.

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

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

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

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

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

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

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

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

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

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

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

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

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

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

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

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

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

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de

promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante

devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado "sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição".

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos¹² e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

¹² Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

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

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

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta¹³:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse

¹³ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

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

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão nº 9101-002.251:

[...]

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

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

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

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

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

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

[...];

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

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

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

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

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

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.

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

[...]

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

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

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

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

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de

ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor¹⁴. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

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

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

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

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

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

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

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

*A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a*

¹⁴ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

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

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

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

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

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

[...]

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

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

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

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

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

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

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

[...]

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

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Livro de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Livro a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e restabelecer, na íntegra, as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas concomitantemente com a multa de ofício aplicada sobre IRPJ e a CSLL lançados nos ajustes anuais de 2011 a 2013.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

