



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.720097/2014-62
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.886 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 2 de abril de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
USINA IPIRANGA DE ACUCAR E ALCOOL S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOBSERVÂNCIA DA POSTERGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial se o voto vencedor do acórdão recorrido é omissivo acerca dos fundamentos que prevaleceram em face do voto do relator vencido, e não são opostos embargos de declaração para constituir o necessário prequestionamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por unanimidade de votos, conhecer do recurso; e (ii) quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, por voto de qualidade, não conhecer do recurso, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que votaram pelo conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento. Designada para

redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca (substituto) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais (fls. 1.913/1.930 e 1.965/1.983) interpostos, respectivamente, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) e pela contribuinte em face do **Acórdão nº 1302-005.787** (fls. 1.899/1.911), o qual deu provimento parcial ao recurso voluntário com base na seguinte ementa e dispositivo:

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

Ano-calendário: 2010

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTO. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO. REQUISITO.

A postergação de pagamento de tributo pressupõe a prova do seu efetivo pagamento e não apenas a contabilização. O Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), pago antes do início da ação fiscal, relativo e vinculado à postergação, é prova efetiva do pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para considerar os efeitos da postergação de pagamentos realizados em relação aos anos-calendários de 2012 e 2013, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Flávio Machado Vilhena Dias e Cleucio Santos Nunes, que davam provimento ao Recurso quanto a tal matéria, em maior amplitude, para cancelar integralmente o lançamento; e, ainda por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento das multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício exigida ao final dos anos-calendários, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Andreia Lucia Machado Mourão, Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que negavam provimento ao recurso quanto a tal matéria. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andréia Lucia Machado Mourão em relação à matéria em que o relator foi vencido.

Intimada dessa decisão, a PGFN interpôs o recurso especial contra o afastamento da multa isolada.

Despacho de fls. 1.934/1.939 admitiu o Apelo nos seguintes termos:

(...)

Suscita-se, portanto, divergência quanto à **concomitância da multa isolada** com a multa de ofício para períodos a partir de 2007 (posteriores a vigência da MP nº 356, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, de 15 de junho de 2007).

Em relação a esta matéria, a Recorrente apresentou como paradigmas os acórdãos nº 9101-003.596 (1ª Turma da CSRF) e nº 9101-00.947 (1ª Turma da CSRF), acessíveis mediante consulta ao sítio do CARF, não reformados até a presente data, e que receberam as seguintes ementas:

1º Paradigma – Ac. 9101-003.596:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

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.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996."

2º Paradigma – Ac. nº 9101-00.947:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. Havendo obscuridade no acórdão embargado, acolhe-se os embargos de declaração interpostos para suprir a omissão apontada.

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996.

Análise do 1º Paradigma (Ac. nº 9101-003.596):

Há identidade jurídica e similitude fática entre os dois julgados confrontados. Isso porque em ambos os casos os respectivos colegiados foram instados a se pronunciar sobre a concomitância de multas isoladas e multa de ofício, em lançamentos efetuados após o encerramento do exercício, no que diz respeito a fatos geradores posteriores à edição da MP 351/2007 convertida na Lei 11.488/2007. Portanto, tanto o acórdão recorrido quanto o primeiro paradigma trataram de fatos geradores ocorridos já na vigência das regras instituídas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

Nesse contexto, a Recorrente logrou êxito na demonstração da divergência nos termos por ela proposto.

No caso em apreço, o acórdão recorrido aplicou o princípio da consunção, cancelando integralmente as multas isoladas pela total impossibilidade de seu lançamento quando já aplicadas multas de ofício, mesmo lidando-se com períodos vigentes a partir de 2007, após as alterações promovidas pela Lei nº 14.888/2007, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Ademais o referido julgado considerou ainda que estaria diante de matéria sumulada (Súmula CARF nº 105), divisando estar diante de um mesmo

fundamento jurídico após as referidas alterações legislativas (art. 44 § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996).

A respeito desse último aspecto, confira-se esta passagem do voto condutor do acórdão recorrido reproduzida no recurso especial do Recorrente:

(...)

Assim, o reconhecimento da postergação, no caso vertente, enseja, e só pode ensejar, uma consequência: o cancelamento da exigência, com as renovadas escusas àqueles que entenderem de forma diversa (inclusive na esteira do que propôs a própria Câmara Superior).

Quanto ao problema da concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada, esta se encontra prejudicada, já que o entendimento acima exposto atinge, também, a infração concernente às estimativas. E mesmo que vencido quanto ao mérito, ainda assim, como dei provimento integral, a multa cai por terra a par do entendimento pessoal deste Relator (que admite a concomitância, especialmente após a edição da Lei 11.488/07), pelo que não seria cabível a sua exigência.

A despeito disto, vale destacar, apenas, neste ponto, que a maioria do colegiado **decidiu por aplicar a Súmula 105** (a par, insista-se, de não ser este o fundamento defendido por este relator). (Destacou-se).

Por outro lado, examinando-se o primeiro paradigma, verifica-se que o mesmo abraça entendimento diametralmente oposto, ou seja, afastou a aplicação da referida Súmula do CARF nº 105 (entende aplicar-se apenas aos fatos geradores anteriores a 2007), bem assim a existência da denominada "concomitância com a multa de ofício" aplicada sobre o imposto devido anualmente, para os períodos vigentes a partir de 2007, **depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996**.

Portanto, o primeiro paradigma merece ser admitido (Ac. nº 9101-003.596).

Análise do 2º Paradigma - Ac. nº 9101-00.947

(...)

O segundo paradigma (Ac. nº 9101-00.947) em consideração, é portanto, anacrônico, devendo ser afastado.

Conclusão:

Por todo exposto, proponho que seja admitida a presente matéria, porém, em face apenas do 1º paradigma (Ac. nº 9101-003.596), uma vez que o segundo paradigma é anacrônico (arcabouços jurídicos distintos).

(...)

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 1.949/1.964). Questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido no que diz respeito à exoneração da multa isolada.

Também interpôs recurso especial, tendo sido este assim admitido (fls. 2.023/2.029).

(...)

Contextualização do acórdão ora recorrido

Cabe salientar que o acórdão ora recorrido surgiu em face da 1ª Turma da CSRF (Ac. nº 9101-004.302,06/08/2019) ter dado provimento integral ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, não reconhecendo assim o benefício da depreciação acelerada firmado instância a quo. Como vários pontos ficaram prejudicados em face do provimento na instância a quo, entre os quais, o pleito de postergação de tributos, o processo precisou ser devolvido para o colegiado da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção analisasse aquelas matérias que ficaram prejudicadas.

Do objeto do recurso especial

Pode-se deduzir do recurso especial que se suscita divergência em relação à seguinte matéria: a consequência do reconhecimento da postergação no caso da dedução indevida da depreciação incentivada acelerada é a nulidade do lançamento por erro de direito.

A Recorrente maneja seu recurso especial nos seguintes termos:

(...)

Em relação a esta matéria, a Recorrente apresentou um único paradigma, o acórdão nº 1201-003.197 (1ª Turma/2ª Câmara/1ª Seção), acessível mediante consulta ao sítio do CARF, não reformado até a presente data, e que recebeu a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2007

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DESCONSIDERADA. AUTUAÇÃO PELA GLOSA. ERRO DE DIREITO CARACTERIZADO.

O lançamento efetuado com erro de direito consistente na inobservância da postergação e, por consequência, com base de cálculo diversa daquela prevista na legislação, contém vício material insanável e, portanto, é nulo.

REFORMA DO LANÇAMENTO EM SEDE DE DILIGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe à autoridade diligenciante refazer o lançamento tributário com base em critério jurídico distinto (inovador) do que foi empregado originariamente, sob pena de violação aos artigos 142 e 146 do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - (CSLL)

Ano-calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

Da similitude fática e identidade jurídica

Há identidade jurídica e similitude fática entre os dois julgados confrontados. Isso porque em ambos os casos os respectivos colegiados analisaram situações fáticas em que o objeto da apontada postergação tratou de uma glosa de antecipação de despesa abatida (depreciação acelerada em atividade rural) em determinado período que deveriam ter sido consideradas em períodos subsequentes. Em ambos os casos há informações de que a própria fiscalização tinha ciência disso ao atestar no lucro real adições posteriores da mesma despesa que estava sendo glosada.

O trecho abaixo reproduzido no recurso especial do Contribuinte deixa patente a caracterização da similitude fática e identidade jurídica:

“Relembre-se, aqui, que a motivação da autuação tem por base o argumento de que a Recorrente não poderia ter usufruído do benefício fiscal consistente na "antecipação" dos custos canavieiros. Sendo agroindústria, prevaleceu na CSRF o entendimento de que o benefício da depreciação acelerada não lhe seria aplicável, estando os custos da cana sujeitos à exaustão.

A própria autoridade fiscal responsável pelo lançamento, entretanto, se certificou de que a Recorrente vinha adicionando os valores deduzidos de forma antecipada nas suas apurações futuras, o que revela o seu conhecimento, já na fase de auditoria, de ocorrência de “mera” postergação.

Isso significa dizer que, diante de uma hipótese de postergação de pagamento de tributos, a autoridade fiscal acabou caracterizando a infração como se fosse de indedutibilidade de despesas.

O Auto de Infração, contudo, é fruto de metodologia que limitou-se a glosar os valores deduzidos com inobservância ao princípio da competência, mas sem cogitar a aplicação

de instituto próprio aplicável a esta conduta, qual seja, a cobrança de diferenças por postergação.” (destaques no original)

Da divergência constatada

Contrapondo-se os votos condutores do acórdão recorrido e paradigma, chega-se à conclusão de que a recorrente logrou êxito na demonstração do dissídio jurisprudencial.

A decisão recorrida, interpretando o mesmo arcabouço jurídico, inclusive o Parecer Cosit nº 2/96, além de deixar consignado que a postergação de tributos deve ser aferida, caso se constate a antecipação de despesas, o lançamento pode ser recalculado, como de fato o foi, ficando pressuposto que a nulidade nesse caso não seria cabível.

Confira-se trechos do acórdão recorrido a esse respeito:

Em atendimento à diligência formulada, foi emitido relatório fiscal, que concluiu que (a) não ocorreu postergação de pagamentos nos anos de 2011 e de 2014 (até junho, data da ciência do Auto de Infração) em função de não terem sido efetuados pagamentos passíveis de serem considerados postergados; (b) foram calculados os montantes a serem deduzidos dos valores lançados para os anos de 2012 e 2013.

(...)

No caso dos autos, o Acórdão nº 9101-004.302 decidiu que dispêndios da formação de lavoura de cana-de-açúcar, submete-se a exaustão e manteve a exigência do crédito tributário lavrado. Determinou, ainda, que os autos retornassem a este colegiado para apreciação dos efeitos da postergação e da impossibilidade de cumulação entre as multas isoladas e de ofício.

A postergação do pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo, despesa, inclusive em contrapartida a conta de provisão, dedução ou do reconhecimento de lucro, é regulamentada pelo art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de 1977.

(...)

O Parecer Cosit nº 2, de 28 de agosto de 1996, trata da postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas e de ajustes para determinação do saldo do imposto devido.

O item 6 deste Parecer trata da postergação. Nos termos do disposto no item 6.1, a parcela de IRPJ ou de CSLL relativa a determinado período-base é considerada postergada, quando “**efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior**”

(...)

Dessa forma, como ficou configurado nos autos que não houve efetivo pagamento nos anos calendários 2011 e 2014, até junho, data da ciência da autuação, não ocorreu a postergação de pagamentos.

Quanto aos anos 2012 e 2013, devem ser deduzidos dos valores lavrados, o montante apurado no Relatório Fiscal.

Finalmente, em relação à súmula CARF nº 36, mencionada pelo relator, importa ressaltar que seu enunciado não é a razão de decidir da presente discussão (Negritos do original, sublinhou-se).

Confira-se também trecho do voto vencido do acórdão recorrido que também corrobora a presente divergência na medida em que possui entendimento convergente com o abraçado pelo paradigma:

Assim, o reconhecimento da postergação, no caso vertente, enseja, e só pode ensejar, uma consequência: o cancelamento da exigência, com as renovadas escusas àqueles que entenderem de forma diversa (inclusive na esteira do que propôs a própria Câmara Superior).

De outra banda, o paradigma em situação deveras assemelhada, interpretando o mesmo Parecer Cosit nº 2/96, chega à conclusão de que não tendo sido reconhecida a postergação quando do lançamento (ocasião em que segundo o julgado fiscalização foi cientificada), seria o caso de anulá-lo e não de fazer qualquer recálculo. Ou seja, o não reconhecimento de situações que impliquem em tese a postergação, como é o caso de antecipação de despesas que deveriam ter sido consideradas em períodos subsequentes,

para o paradigma implica necessariamente a nulidade do lançamento, por vício material, sendo tal erro impassível de correção ou saneamento, ou seja, “a autuação é nula desde sua origem”.

A fim de corroborar a conclusão acima dessa feita seguem trechos relevantes do paradigma:

Como se percebe, existe comando normativo da própria Receita Federal que determina que a autoridade autuante, ao se deparar com uma situação de não observância do regime de competência - como é o caso de antecipação de dedução de despesas -, deve considerar os efeitos da postergação nos anos-calendário seguintes.

Não estamos, aqui, diante de um processo no qual a “postergação” não foi alegada pelo contribuinte durante a fiscalização ou foi apenas utilizada como argumento de defesa. Pelo contrário, a própria fiscalização foi cientificada disso e ela mesmo atestou adições posteriores da mesma despesa que glosou¹.

O conhecimento da postergação não passou despercebido pela fiscalização, a qual, ao invés de se valer do método de tributação próprio para esta hipótese, indevidamente optou por tributar pelo caminho mais cômodo da glosa integral da despesa.

1 A Recorrente, aliás, desde a fase de fiscalização e durante todo o contencioso demonstra que os tributos exigidos foram pagos de forma postergada, o que acabou sendo reconhecido por meio de diligência específica já mencionada.

E esse procedimento, diga-se, não constitui um mero “detalhe”, mas sim uma omissão que, na verdade, demonstra que o critério jurídico empregado (glosa pura, ao invés de postergação) comprometeu a valoração jurídica dos fatos (identificação da matéria tributável) e, como consequência, distorceu por completo a base de cálculo que serviu de parâmetro para as exigências de IRPJ e CSLL ora discutidas.

Conclusão:

Por todo exposto, proponho que seja admitida a presente matéria em face da configuração do dissídio jurisprudencial.

Chamada a se manifestar a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 2.031/2.039) insurgindo-se apenas no mérito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

Recurso especial fazendário

O recurso especial é tempestivo e a meu ver atende os demais requisitos de admissibilidade.

E ao contrário do que sustenta a Recorrida, entendo que a Recorrente demonstrou analiticamente a divergência, conforme atesta a seguinte passagem do seu recurso:

O acórdão ora recorrido, proferido pela e. Turma Ordinária *a quo*, afastou a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, em relação a período posterior ao advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Vê-se, portanto, que a e. Turma Ordinária *a quo* entendeu que, incidindo a multa de ofício de 75% prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, incabível é a aplicação da denominada multa de ofício isolada, mesmo após o advento da Medida Provisória nº 351/2007.

(...)

Diferentemente, a e. Primeira Turma da CSRF considerou ser legítima, **a partir do ano-calendário 2007**, a aplicação cumulativa das duas multas, nas bases em que lançadas, uma vez que decorrem de infrações diversas, razão por que não há que se falar em *bis in idem*, além do que entendeu não ser aplicável a Súmula CARF nº 105, na hipótese em que a penalidade foi exigida após as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Eis a ementa do acórdão paradigma n.º 9101-003.596:

Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

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.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996." (destaques acrescidos)

Registre-se que no acórdão acima transcrito, indicado como paradigma, discutiu-se a possibilidade de cobrança concomitante da multa isolada, com suporte no disposto no art. 44, II, b, da Lei nº 9.430, de 1996, com a multa de ofício em relação ao ano-calendário de 2008.

Desse trecho da decisão inclusive verifica-se que o julgado ora comparado afastou expressamente a aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores a 2007.

Nenhum reparto, portanto, cabe ao juízo de admissibilidade, razão pela qual o recurso especial da PGFN deve ser conhecido.

Recurso especial da contribuinte

O recurso especial é tempestivo e atendeu os demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Tendo isso em vista, e apoiado no permissivo previsto no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99¹, conheço do presente recurso com base nas razões expostas no despacho de fls. 2.023/2.029.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1º - A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Conclusão

Do exposto, os recursos especiais devem ser conhecidos.

Mérito

Considerando que fui vencido no conhecimento do recurso da contribuinte, passo a enfrentar a única matéria que subiu, objeto do apelo da PGFN, que gira em torno da discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF n.º 105, restou sedimentado que: “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei n.º 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela MP n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007):

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.

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a *multa de ofício de 75%* prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a *multa isolada de 50%*, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “*após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins², da 2ª Turma desse E. Tribunal:

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

² Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **Resp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, Dje de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, Dje 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, Dje 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, Dje de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

A propósito, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. ex. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

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. (destacamos)

Como se observa, o *efetivo* cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado

o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra³.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. ex. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

³ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

(...)

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

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

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

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênia à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Posteriormente, cumpre observar que, em Sessão de 5 de outubro de 2023, por intermédio do Acórdão nº **9101-006.782**, esse entendimento contrário à concomitância prevaleceu inclusive por maioria de votos nesta E. Corte em acórdão do qual fui designado para redigir o voto vencedor.

Nesse sentido, nenhum reparo cabe à decisão recorrida ao exonerar as multas isoladas.

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial fazendário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial não restou demonstrado.

Como bem exposto pelo I. Relator, a divergência suscitada pela Contribuinte, e cuja decisão pode prejudicar a apreciação do recurso especial fazendário, já foi enfrentada por este Colegiado no Acórdão nº 9101-006.707, no qual esta Conselheira declarou voto para esclarecer seus parâmetros de conhecimento da discussão acerca “da inexistência de nulidade no caso de inobservância da postergação – Possibilidade de retificação/correção/ajuste”, bem como expor seus fundamentos vencidos, contrários à nulidade do lançamento lá sob análise.

Naquele caso, na análise do conhecimento do recurso especial, esta Conselheira destacou o fato de que nos dois casos comparados os Colegiados foram provocados *a se manifestar quanto à nulidade do lançamento em contexto no qual a própria fiscalização entende que as despesas deveriam ser ativadas e que, a partir daí poderiam ser depreciadas*.

Nestes autos, na primeira apreciação do recurso voluntário interposto contra a exigência mantida em 1ª instância, o Colegiado *a quo* acolheu, por maioria de votos, o entendimento do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado em favor do reconhecimento do benefício fiscal da depreciação acelerada aos gastos com a constituição da lavoura canavieira, concebida pela Fiscalização como investimento sujeito a realização por exaustão. Houve discussão também quanto ao benefício dirigido às máquinas e implementos empregados em atividade rural, vez que a pessoa jurídica exerceria, de forma prevalente, atividade agroindustrial, mas a decisão em favor da Contribuinte neste ponto não foi questionada pela PGFN em sede de

recurso especial. Já o reconhecimento do benefício de depreciação acelerada da lavoura canavieira foi revertido no Acórdão nº 9101-004.302, ensejando o retorno dos autos ao Colegiado *a quo para apreciação da parte remanescente do recurso voluntário não analisada pela decisão recorrida*, assim indicada no voto vencido da relatora, ex-Conselheira Livia De Carli Germano: “tais como os efeitos da postergação e a impossibilidade de cumulação entre multas isolada e de ofício.”

No retorno, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado foi acompanhado pelo Colegiado *a quo* quanto à necessidade de prévia conversão do julgamento em diligência, porque:

No presente caso, como bem aponta o contribuinte, a própria autoridade fiscal aponta no TVF (item 6.3) que a recorrente realizou a adição dos valores de depreciação normais incorridas nos períodos de apuração subsequentes, verbis:

6.3 Verificamos, também, que o contribuinte procedeu à reversão dos valores de depreciação, tendo adicionado ao resultado, na parte B do LALUR, os valores das depreciações normais, incorridas nos períodos de apuração subsequentes ao de sua aquisição.

De fato, as DIPJ's juntadas aos autos na impugnação apontam que foram adicionados valores a título de reversão de depreciação acelerada incentivada nos anos-calendário de 2011 a 2013 (Ficha 09-A – Demonstração do Lucro Real – vide fls. 1144, 1212 e 1278). Por outro lado, na ficha 12-A da DIPJ verifica-se que o contribuinte apurou imposto devido ao final desses anos-calendário (vide fls. 1082, 1150 e 1218).

Desta feita, me parece que assiste razão à recorrente quanto à necessidade de consideração desses valores no lançamento.

Com efeito, havendo evidências de que foram oferecidos à tributação, em períodos posteriores, parte das despesas deduzidas antecipadamente fora do período de competência e tendo havido pagamento/declaração de imposto/contribuição devido nesses períodos, há que se considerar seus efeitos no lançamento.

Ocorre que, não é possível identificar pelos elementos dos autos (Termo de Verificação, DIPJ's), o montante de despesas adicionadas em cada um dos anos-calendários posteriores, até a data do lançamento, pela fiscalizada e que seria legalmente admitido como despesas normais nos respectivos períodos, a título de quotas de exaustão da cultura de cana-de-açúcar, passíveis de dedução e, por consequência, seu impacto no reconhecimento dos efeitos da postergação para excluir do lançamento a parcela do imposto de renda e contribuição já pagas, ainda que fora do período de competência, mantendo-se sobre estas parcelas, tão somente, a exigência de multa de ofício proporcional e juros.

Ante ao exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora, mediante designação da autoridade fiscal competente, promova as seguintes diligências e apurações:

1. Intime o contribuinte a demonstrar e a comprovar (livros contábeis, Lalur, etc) o montante de despesas normais de exaustão da cultura de cana-de-açúcar formada em 2010, relativas aos anos-calendário 2011 a 2013 e de janeiro a junho de 2014, que foi reconhecido em sua escrituração contábil e revertido (adicionado) ao lucro líquido desses períodos em face do aproveitamento acelerado dessas despesas no ano de 2010 e, ainda, demonstrar que apurou e recolheu IRPJ e CSLL devidos em cada um desses períodos posteriores;

2. Calcule, em face dos valores lançados, o montante proporcional de imposto de renda e contribuição social a ser excluído do lançamento em decorrência do reconhecimento dos efeitos da postergação sobre os valores comprovadamente oferecidos à tributação até a data de ciência do lançamento (30/06/2014), no período correto (item a, acima), bem como dos valores que seriam devidos a título de multa de ofício proporcional e juros de mora, nos termos do art. 6º, §§ 5º a 7º do DL 1598/1977, conforme orientação dos itens 6.2, 6.3 e 7 do PN. Cosit nº 02/1996.

3. Elaborar relatório fiscal conclusivo, nos termos acima, da qual a contribuinte deve ser cientificada para, querendo, apresentar manifestação no prazo máximo de 30 dias a contar da ciência.

Concluídas as diligências, os autos devem retornar a este colegiado para conclusão do julgamento.

Prestadas as informações requeridas, os autos foram atribuídos à relatoria do ex-Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, que concluiu, em seu voto vencido no acórdão recorrido, pelo cancelamento da exigência porque, sob a premissa de que a adição posterior dos valores glosados já caracterizaria a hipótese tratada no art. 273 do RIR/99, e assim não seria possível manter o lançamento mediante redução dos valores postergados, vez que há erro na identificação da matéria tributável. Vale a transcrição da parte final de seu voto:

Consoante destacado no início deste voto, o lançamento tributário foi calçado em preceptivos que tratam do cálculo do lucro real, tendo trazido, como motivo de fato, a insuficiência do recolhimento das exações e, mais, das próprias estimativas mensais. Nem o art. 273 e nem o motivo “postergação de pagamentos” foram, em qualquer momento, aventados pela D. Auditoria Fiscal de sorte que, uma vez reconhecida, a manutenção do lançamento, mesmo que por valores menores, pressuporia a invocação de critério jurídico e motivo de fato distintos daqueles trazidos inicialmente no ato administrativo em exame.

E, vale relembrar que, a teor do art. 273, *caput*, já invocado alhures, “*a inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução*”, dá lugar, exclusivamente, ao lançamento da diferença de imposto ou, quando for o caso, de atualização monetária ou multa. O lançamento, vale a insistência, neste caso, deve ser feito para isso, e nada mais

Neste diapasão qualquer pretensão de corrigi-lo, seja em qual fase do processo administrativo for, esbarraria, de forma inafastável, nos preceitos do art. 146 do Código Tributário Nacional, segundo o qual:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Mesmo que a postergação tenha ficado evidente apenas com o desenlace do processo administrativo fiscal (a despeito da verificação quanto a possibilidade da ocorrência desta hipótese ser imposta ao próprio agente administrativo, na forma do art. 142 do CTN), fica muito claro que esta “*modificação introduzida [...] em decorrência de decisão administrativa*” somente pode gerar efeitos quanto a outros fatos geradores, posteriores aos aqui examinados.

Assim, o reconhecimento da postergação, no caso vertente, enseja, e só pode ensejar, uma consequência: o cancelamento da exigência, com as renovadas escusas àqueles que entenderem de forma diversa (inclusive na esteira do que propôs a própria Câmara Superior).

O voto vencedor do acórdão recorrido não refuta as premissas do voto vencido. Apenas justifica a conclusão da maioria do Colegiado de que deveriam ser considerados os efeitos da postergação de pagamentos apenas em relação aos anos-calendários de 2012 e 2013, mantendo o lançamento dos fatos geradores ocorridos em 2011 e 2014, dada a informação fiscal, em face da diligência anterior, de que não ocorreu postergação de pagamentos nos anos de 2011 e de 2014 (até junho, data da ciência do Auto de Infração) em função de não terem sido efetuados pagamentos passíveis de serem considerados postergados; sendo calculados apenas os montantes a serem deduzidos dos valores lançados para os anos de 2012 e 2013.

A ex-Conselheira Andréia Lucia Machado Mourão somente enfrenta a afirmação do relator vencido de que *a postergação ocorrerá, havendo ou não tributo a pagar nos períodos em que equivocadamente computados os custos*. Embora referindo os demais fundamentos expostos pelo relator, a interpretação da legislação tributária fica restrita aos termos do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 e do Parecer Normativo Cosit nº 2/96, para afirmar que somente se considera a parcela *postergada quando “efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior”*, concluindo que:

Dessa forma, como ficou configurado nos autos que não houve efetivo pagamento nos anos calendários 2011 e 2014, até junho, data da ciência da autuação, não ocorreu a postergação de pagamentos.

Quanto aos anos 2012 e 2013, devem ser deduzidos dos valores lavrados, o montante apurado no Relatório Fiscal.

Finalmente, em relação à súmula CARF nº 36, mencionada pelo relator, importa ressaltar que seu enunciado não é a razão de decidir da presente discussão.

Ao afastar da discussão o debate em torno da Súmula CARF nº 36, o voto vencedor deixou de enfrentar a crítica do relator à interpretação que esta 1ª Turma da CSRF firmou em torno da referida súmula no Acórdão nº 9101-004.212, contrária ao cancelamento de exigências quando provada a postergação em face da glosa de compensação de prejuízos compensados acima do limite legal de 30%, isto no trecho a seguir reproduzido, consignado antes da transcrição acima apresentada acerca do entendimento favorável ao cancelamento integral da exigência:

A posição atual, assumida pela Câmara Superior inclusive em precedente em certa medida recente, proferido ano de 2019, sinalizou, ainda que por maioria de votos, pela possibilidade de manutenção do lançamento, impondo-se, tão só, os competentes ajustes quanto aos montantes efetivamente exigidos. Veja-se:

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS ACIMA DO LIMITE LEGAL. POSTERGAÇÃO. EFEITOS. Descabe o cancelamento da exigência fiscal em face de evidências de postergação, pois, na forma da Súmula CARF nº 36, a inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente. PROVA. Demonstrado em recurso voluntário que os prejuízos fiscais e bases negativas disponibilizados com a glosa poderiam ter sido utilizados em períodos futuros e anteriores ao lançamento, deve ser dado provimento parcial ao recurso para admitir, em liquidação, a imputação proporcional dos tributos postergados, caso a recomposição das bases tributáveis subsequentes, mediante utilização dos prejuízos e bases negativas glosados, até o limite legal, resulte em valores recolhidos a maior naqueles períodos (Acórdão de nº 9101-004.212, publicado em 01/07/2019).

Mas vejam bem. Ainda que este acórdão tenha manifestado a clara possibilidade de liquidar o lançamento quando reconhecida a postergação, o motivo central a justificá-lo ainda foi o verbete da Súmula 36, deste CARF, cujo teor abaixo reproduzo:

Súmula CARF nº 36

A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da

CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Esta Súmula, destaque-se, decorreu do posicionamento sedimentado em 5 precedentes dos quais apenas 1 se reporta, especificamente, aos efeitos do reconhecimento da própria postergação. Todos os demais concentram seus esforços, tão só, nas consequências observadas a partir do desrespeito ao limite da trava legal atinente à compensação de prejuízos. Este, frise-se, é o foco adotado pelas Turmas Julgadoras nos acórdãos citados como precedentes justificadores da Súmula e, portanto, é este, e não outro, o próprio objeto da Súmula 36. Este verbete, portanto, nos vincula quanto aos efeitos decorrentes do desrespeito à trava de 30% quanto ao aproveitamento de saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, e não quanto aos efeitos do reconhecimento da postergação propriamente.

Com a devida vênia, e com o respeito máximo àqueles que se propuserem a discordar do que agora decido, mas a Súmula 36, supra, não nos vincula quanto aos efeitos do reconhecimento da postergação que, neste caso, impõe não outra consequência que não, e apenas, o cancelamento das exigências.

Consoante destacado no início deste voto, o lançamento tributário foi calcado em preceptivos que tratam do cálculo do lucro real, tendo trazido, como motivo de fato, a insuficiência do recolhimento das exações e, mais, das próprias estimativas mensais. Nem o art. 273 e nem o motivo “postergação de pagamentos” foram, em qualquer momento, aventados pela D. Auditoria Fiscal de sorte que, uma vez reconhecida, a manutenção do lançamento, mesmo que por valores menores, pressuporia a invocação de critério jurídico e motivo de fato distintos daqueles trazidos inicialmente no ato administrativo em exame.

[...]

A decisão do Colegiado *a quo* restou assim expressa no Acórdão nº 1302-005.787:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para considerar os efeitos da postergação de pagamentos realizados em relação aos anos-calendários de 2012 e 2013, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Flávio Machado Vilhena Dias e Cleucio Santos Nunes, que davam provimento ao Recurso quanto a tal matéria, em maior amplitude, para cancelar integralmente o lançamento; e, ainda por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento das multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício exigida ao final dos anos-calendários, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Andreia Lucia Machado Mourão, Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que negavam provimento ao recurso quanto a tal matéria. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andréia Lucia Machado Mourão em relação à matéria em que o relator foi vencido.

A ementa, por sua vez, traz apenas o que consignado no voto vencedor do acórdão recorrido:

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

Ano-calendário: 2010

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO. REQUISITO.

A postergação de pagamento de tributo pressupõe a prova do seu efetivo pagamento e não apenas a contabilização. O Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), pago antes do início da ação fiscal, relativo e vinculado à postergação, é prova efetiva do pagamento.

A Contribuinte, de seu lado, não opôs embargos de declaração e ingressou com recurso especial no qual, inclusive, indicou que o debate em torno da postergação se limitava à afirmação de que o valor exigido estaria pago *até o julgamento definitivo da impugnação*. Veja-se:

Ademais, ALEGOU AINDA A RECORRENTE, COMO QUESTÃO PREJUDICIAL AO MÉRITO QUE, POR SE TRATAR DE UM BENEFÍCIO QUE REPRESENTA MERA POSTERGAÇÃO DO TRIBUTO, NA MEDIDA EM QUE A EXCLUSÃO EFETUADA EM UM EXERCÍCIO É ADICIONADA EM ANOS POSTERIORES, **O VALOR EXIGIDO NO AUTO DE INFRAÇÃO JÁ TERIA SIDO PAGO EM PARTE**, E ESTARIA QUITADO ATÉ O JULGAMENTO DEFINITIVO DA IMPUGNAÇÃO.

Vale frisar que tal fato era de conhecimento do Sr. Agente fiscal, que expressamente o destacou no item 6.3 do Termo de Verificação, da seguinte forma: *“verificamos, também, que o contribuinte procedeu à reversão dos valores de depreciação, tendo adicionado ao resultado, na parte B do LALUR, os valores das depreciações normais, incorridas nos períodos de apuração subsequentes ao de sua aquisição”*.

[...] (destaques do original)

A demonstração da divergência jurisprudencial, porém, centrou foco nas consequências do reconhecimento da postergação, em especial no que tange à caracterização de vício material insanável, o qual acaba por comprometer o próprio lançamento com a pecha da nulidade, invocando entendimento expresso no paradigma nº 1201-003.197 de que o lançamento efetuado com erro de direito consistente na inobservância da postergação e, por consequência, com base de cálculo diversa daquela prevista na legislação, contém vício material insanável e, portanto, é nulo.

Para evidenciar, analiticamente, a decisão contrária ao paradigma expressa no acórdão recorrido, a Contribuinte consignou que:

Inicialmente, é de se ver que a c. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Sessão deste E. Tribunal, ao julgar o Recurso Voluntário interposto pela Recorrente relativamente ao reconhecimento da ocorrência da postergação, houve por dar parcial provimento ao mesmo sob o fundamento de que foram *“identificadas evidências de que foram oferecidas à tributação, em períodos posteriores, parte das despesas deduzidas antecipadamente (fora do período de competência) e tendo sido verificada a existência de pagamento/declaração de imposto/contribuição devido nesses períodos”*.

No voto condutor do v. aresto ora recorrido, a c. 2ª Turma Ordinária consignou seu posicionamento acerca das consequências do reconhecimento da ocorrência da postergação, ao determinar que *“quanto aos anos 2012 e 2013, devem ser deduzidos dos valores lavrados, o montante apurado no Relatório Fiscal”*.

Confira-se o trecho extraído do voto vencedor condutor do v. Aresto nº 1302.-005.787:

“O Parecer Cosit nº 2, de 28 de agosto de 1996, trata da postergação de pagamento do imposto em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas e de ajustes para determinação do saldo do imposto devido.

O item 6 deste Parecer trata da postergação. Nos termos do disposto no item 6.1, a parcela de IRPJ ou de CSLL relativa a determinado período-base é considerada postergada, quando “efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior”. Transcrevo trechos do parecer:

6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexistência de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

Dessa forma, como ficou configurado nos autos que não houve efetivo pagamento nos anos calendários 2011 e 2014, até junho, data da ciência da autuação, não ocorreu a postergação de pagamentos.

Quanto aos anos 2012 e 2013, devem ser deduzidos dos valores lavrados, o montante apurado no Relatório Fiscal.”

Resta evidente, da leitura do excerto extraído do v. aresto recorrido, que a decisão da c. 2ª Turma Ordinária, muito embora tenha reconhecido a ocorrência da postergação, optou por simplesmente determinar a dedução do montante apurado pelo Sr. Agente fiscal após a diligência do quanto lançado inicialmente relativamente aos anos de 2012 e 2013.

Entretanto, tal entendimento faz vistas grossas para o fato de que o Sr. Agente fiscal, ao autuar a Recorrente com fundamento na indedutibilidade da depreciação incentivada acelerada, quando na verdade se tratava de hipótese de postergação de pagamento de tributos, acabou por atrair para o lançamento a pecha indelével da nulidade, ao caracterizar o erro de direito não passível de correção posterior.

E esse foi justamente o posicionamento adotado pelo v. aresto paradigma, ao julgar controvérsia em todo semelhante à presente, ensejando, com isso, a interposição deste Recurso Especial.

De fato, está evidente que o Colegiado a quo, muito embora tenha reconhecido a ocorrência da postergação, optou por simplesmente determinar a dedução do montante apurado pelo Sr. Agente fiscal após a diligência do quanto lançado inicialmente relativamente aos anos de 2012 e 2013. Mas somente está expresso que a exigência não foi integralmente cancelada em razão da inexistir pagamento nos demais períodos de apuração nos quais as exclusões aqui glosadas teriam sido adicionadas ao lucro tributável. No acórdão recorrido não há decisão, como ato motivado, contrária à anulação do lançamento por vedação de seu aperfeiçoamento, segundo os limites do art. 146 do CTN. Esta decisão está, apenas, implícita no fato de o relator ter sido vencido em seu entendimento calcado na interpretação daquele dispositivo legal. Mas o voto vencedor é omissivo a este respeito.

Importa ressaltar que este argumento de defesa não foi deduzido pela Contribuinte em seu recurso voluntário. A postergação, ali, foi suscitada apenas como evidência de pagamentos que deveriam reduzir os valores lançados, nos termos do que consignado pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado na Resolução nº 1302-000.806, ao expor os argumentos de defesa subsidiários que deveriam ser apreciados por ocasião do retorno determinado por esta 1ª Turma:

- Do efeito da Postergação.

Por fim, é de se destacar que as exclusões objeto da glosa são despesas de depreciação, consideradas indevidas no exercício correspondente, mas devidas em períodos posteriores, tanto que adicionadas, conforme se denota das DIPJ anexas.

Tal fato foi inclusive observado pela fiscalização que expressamente o destacou no item 6.2 do Termo de Verificação, da seguinte forma: "*verificamos, também, que o contribuinte procedeu à reversão dos valores de depreciação, tendo adicionado ao resultado, na parte B do LALUR, os valores das depreciações normais, incorridas nos períodos de apuração subsequentes ao de sua aquisição*".

Em assim sendo, e de acordo com o próprio entendimento da Receita Federal (RIR/1999, art. 273; PN CST nº 57, de 1979 e PN Cosit nº 2, de 1996) constitui postergação do pagamento do tributo para período posterior ao que era (se assim o for) devido.

Dessa forma, deveria o agente autuante recompor as bases de todos os períodos de apuração envolvidos, até o ano de 2014, quando do lançamento, e, constatando a diferença entre o retificado e o anteriormente apurado, por ter gerado postergação de pagamento de tributo, efetuado o lançamento apenas no período em que tenha havido indevida redução constituindo o crédito tributário pelo valor líquido, isto é, depois de compensado recolhido em períodos posteriores.

Igualmente, deverá assim também agir a autoridade fiscal, quando do encerramento e da execução do valor eventualmente devido, caso, por hipótese, o direito aqui sustentado não venha a ser reconhecido.

Nesta conjectura, por já terem sido recolhidos os tributos postergados pelo contribuinte, segundo o entendimento fiscal, em período posterior, dá-se ensejo unicamente à cobrança de juros de mora e correção monetária, quando for o caso, calculados sobre seu montante e cobrados, se já não espontaneamente pagos conforme expresso no PN CST nº 57, de 1979, item 7.

Esclareça-se que esta Conselheira não discorda da possibilidade de o relator do acórdão recorrido decidir a questão sob a ótica dos dispositivos legais referidos, ainda que não invocados pelo sujeito passivo. Ao ser demandado acerca da operacionalização dos efeitos do art. 273 do RIR/99, o julgador tem competência para afirmar a impossibilidade destes efeitos serem reconhecidos em sede de julgamento administrativo, ainda que tal não tenha sido suscitado em defesa pelo sujeito passivo. Contudo, para que esta abordagem trazida apenas no julgamento do recurso voluntário constitua decisão do Colegiado *a quo*, como prequestionamento da matéria para fins de caracterização de dissídio jurisprudencial, é essencial que ela seja enfrentada, também, no voto vencedor do acórdão recorrido.

Em tais circunstâncias é possível cogitar não só que a maioria do Colegiado *a quo* discordou da interpretação expressa pelo relator vencido do acórdão recorrido, mas também que apenas compreendeu que a discussão a ser solucionada se limitava aos efeitos da postergação nos períodos nos quais não houve pagamento, dentro dos limites arguidos em recurso voluntário. Diante destas possibilidades, a Contribuinte deveria, necessariamente, ter oposto embargos de declaração para ver suprida a omissão ou, ao menos, sanada a obscuridade em face do que implicitamente deduziu da decisão recorrida.

A confirmar esta percepção, veja-se que o art. 67, §§ 1º e 5º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF então vigente, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, exigia a demonstração da *legislação tributária interpretada de forma divergente*, mediante *demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais da matéria prequestionada*, e no caso a Contribuinte não tinha como extrair do voto vencedor a interpretação contrária ao entendimento expresso no voto vencido acerca dos efeitos do art. 273 do RIR/99 em face do que

dispõe o art. 146 do CTN. É neste cenário, inclusive, que o art. 1025 do Código de Processo Civil pode ter aplicação no processo administrativo fiscal, permitindo que se considerem *incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados*, caso os embargos fossem opostos, mas rejeitados sob a percepção de que o Colegiado *a quo* discordou, também, dos limites impostos pelo art. 146 do CTN, expressos no voto do relator vencido.

Sem tais providências, impõe-se reconhecer que a matéria suscitada no recurso voluntário não está prequestionada.

Esclareça-se, por fim, que há uma dessemelhança entre a abordagem do voto vencido do recorrido e do voto condutor do paradigma, porque neste foi dado relevo ao fato de a autoridade fiscal ter vislumbrado as exclusões como mera antecipação da dedução fiscal da realização da lavoura canavieira, e a crítica, assim, é dirigida à postura fiscal de não cogitar da aplicação do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 por ocasião do lançamento. No voto vencido, a impossibilidade de aplicação dos efeitos da postergação para redução da exigência é circunscrita ao julgamento e afirmada em face da informação fiscal, em diligência prévia ao julgamento do recurso voluntário, de que houve adições futuras da exaustão contábil da lavoura canavieira, vez que o apontamento, na acusação fiscal, de que houve *reversão dos valores de depreciação, tendo adicionado ao resultado, na parte B do LALUR, os valores das depreciações normais, incorridas nos períodos de apuração subsequentes ao de sua aquisição*, foi invocado em recurso voluntário apenas como evidência de que haveria pagamentos postergados do valor lançado.

Contudo, essa dessemelhança não impediria a constatação de que o Colegiado que proferiu o paradigma também cancelaria a presente exigência, ainda que o recurso voluntário não arguisse expressamente a nulidade do lançamento. Haveria similitude fática suficiente para esta inferência, mas a divergência jurisprudencial não está demonstrada porque o voto vencedor não expressou os motivos para se contrapor a este entendimento.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Quanto ao recurso especial da PGFN, a divergência jurisprudencial resta demonstrada e, com o não conhecimento do recurso especial da Contribuinte, deve ser solucionada. O presente voto, assim, acompanha o do I. Relator para CONHECER do recurso especial da PGFN.

No mérito, porém, deve ser **NEGADO PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte, mantendo-se a exigência como claramente exposto no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.962, de lavra da ex-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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 9.430, de 1996, pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 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 n.º 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei n.º 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 importaria 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, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

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

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

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

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

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

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

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

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

[...];

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

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

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

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

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

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente⁴.

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

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

Explico.

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

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009⁵

[...]

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 2012⁶

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

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

⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

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

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

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

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

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 2013⁷

[...]

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 2014⁸

[...]

ANEXO I

[...]

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

[...]

⁷ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

⁸ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

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.**

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 sumulares⁹ à parcela do litígio já pacificada.

⁹ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

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

[...]

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,

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 CARF 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 CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

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 conseqüências 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 CSSL, 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 devidos¹⁰ 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.

¹⁰ 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)

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).

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 Vitta¹¹:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariiedade. 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:

[...]

¹¹ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

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 menor¹². 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

¹² 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)

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

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

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

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 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 de 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.

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056¹³:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

¹³ Participaram do presente 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 Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.”

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹⁴

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

¹⁴ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.¹⁵ (destaques acrescidos).

Estariamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

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 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

¹⁵ Idem, Idem

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 Lalur 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 Lalur 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.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema haviam sido editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, sendo o acórdão mais recente o exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020¹⁶ e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Recentemente, porém, noticiou-se que as duas turmas do Superior Tribunal de Justiça teriam se alinhado sob este entendimento, nos termos dos julgados proferidos à unanimidade no REsp nº 2.104.963/RJ¹⁷, de 05/12/2023, e no REsp nº 1.708.819/RS¹⁸, de 07/11/2023.

¹⁶ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

¹⁷ A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

Primeiramente cabe observar que o REsp nº 2.104.963/RJ não teve em conta exigência cumulada de multa proporcional com multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas. A cumulação da multa proporcional, no caso, se deu com multa de ofício aplicada por inobservância do dever de manter arquivos magnéticos, como registrado no voto condutor do acórdão de 05/12/2023:

Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

De toda a sorte, como antes registrado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já vinha se manifestando contrariamente à cumulação da multa de ofício proporcional com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Apenas que tal julgado, de 2020, contou com a participação de Ministros que não mais integram a Segunda Turma.

Com respeito ao julgado proferido no REsp nº 1.708.819/RS, releva notar que a unanimidade foi extraída sem a participação do Ministro Benedito Gonçalves, ausente justificadamente. Ainda, embora os fundamentos da decisão em questão tratem dos dispositivos legais que autorizam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional, nas duas passagens do voto que referem o caso em discussão, vê-se que o questionamento era dirigido a penalidades no âmbito aduaneiro:

O magistrado a quo denegou a ordem, decidum este mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por fundamentos que podem ser resumidos nos seguintes termos: (I) constituem multas isoladas aquelas aplicadas pela Administração Aduaneira em decorrência de infração administrativa ao controle das importações; (II) a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada tem natureza diversa da multa de ofício. Esta última objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e sua aplicação não implica ilegalidade, podendo, inclusive, incidir de forma cumulativa; e (III) a concessão de parcelamento é atividade discricionária da administração tributária, devendo o optante submeter-se às suas regras especiais e condições bem como aos seus requisitos.

[...]

Na espécie, entendeu o acórdão recorrido pela possibilidade de cumulação das multas, nos seguintes termos (fls. 620/621):

Como se vê, pretende a impetrante o reconhecimento de que as multas administrativas aplicadas constituem multa de ofício, para fins de gozo dos benefícios previstos na Lei 11.941 de 2009, que estabelece regime de parcelamento de débitos tributários. Com efeito, cabe observar que a multa de ofício objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e, com isso, obriga o Fisco, mediante complexo procedimento de fiscalização, a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Todavia, a multa aqui analisada decorre da infração administrativa ao controle das importações, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento dos tributos incidentes na importação. É certo, pois, que se trata de multa isolada, e não de multa de ofício. No que se refere à alegação de impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício, melhor sorte não assiste à impetrante. Conforme esclareceu o juiz da

¹⁸ Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator Sérgio Kukina. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

causa, 'a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada - caso dos autos - tem expressa permissão para ser aplicada cumulativamente com outras penalidades administrativas, conforme disposto no § 2º do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

[...]

Estes descompassos, somados ao fato de que ainda não se verificou o trânsito em julgado das referidas decisões, assim como não há notícia se houve interposição de recurso extraordinário nos correspondentes autos, impedem qualquer cogitação de mudança do entendimento até então afirmado por esta Conselheira.

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 para divergir do I. Relator e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa