



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16095.720118/2013-17
ACÓRDÃO	1401-007.850 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FANEM LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. PERFEITA DESCRIÇÃO DOS FATOS E INDICAÇÃO DA BASE LEGAL

No processo administrativo fiscal, são nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A descrição dos fatos e a base legal são absolutamente claros quanto à infração apurada e à constituição do crédito tributário devido, o que evidenciar a perfeita motivação da autuação. Não houve desrespeito ao princípio da legalidade e tampouco da verdade material.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação a essa parte do lançamento.

FALTA DE RECOLHIMENTO. DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR APURADO EM DIPJ E O CONFESSADO OU PAGO.

A falta de declaração em DCTF e a inexistência de qualquer das formas de extinção do crédito tributário de que trata o art. 156 do CTN enseja o lançamento de ofício do tributo com os acréscimos legais.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO.

A aplicação do multa de ofício de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é decorrente da constituição, de ofício, do crédito tributário pela Autoridade Fiscal quando, nos termos do art. 142 do CTN, se verifica o descumprimento da obrigação principal. Trata-se de sanção para reforçar a eficácia da norma.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário. Súmula CARF nº 178.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA DE MULTAS. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. MULTA É TÍPICA E NECESSÁRIA NA APURAÇÃO ANUAL DO IRPJ.

As infrações das quais decorrem as multas proporcional e isolada são distintas. As estimativas são antecipações do imposto a ser apurado somente ao final do exercício, tendo apenas efeito financeiro e não sobre a base de cálculo. A ausência da multa isolada desvirtua a sistemática de apuração anual. A multa isolada sobre a estimativa não recolhida é decorrência necessária e natural da sistemática de apuração anual do IRPJ.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em conhecer em parte do recurso voluntário, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidade de lei, para rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e do acórdão recorrido, e, no mérito, por voto

de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lísias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, que votaram por dar parcial provimento ao recurso, para afastar a aplicação da multa isolada. Designado para redação do voto vencedor o conselheiro Paulo Elias da Silva Filho.

Assinado Digitalmente

Paulo Elias da Silva Filho – Redator designado

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Alberto Pinto de Souza Júnior, Paulo Elias da Silva Filho (substituto integral), Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão n.º 02-095.482 (fls. 463/483), proferido pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), que julgou improcedente a Impugnação apresentada contra os Autos de Infração lavrados com o objetivo de constituir crédito tributário de IRPJ e CSLL, referentes aos anos-calendário de 2009 e 2010, no valor histórico de R\$ 864.191,95.

O lançamento decorreu da constatação de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL e de diferenças apuradas no ajuste anual, tendo a fiscalização desconsiderado compensações que o contribuinte alegou ter realizado apenas contabilmente, sem a devida formalização via Declaração de Compensação (PER/DCOMP), além da aplicação de multas de ofício e isoladas.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 222/250), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) Alega, preliminarmente, a nulidade do auto de infração por errônea capitulação legal e vício de motivação, sustentando que a fiscalização tratou a ausência de entrega da PER/DCOMP (obrigação acessória) como falta de pagamento de tributo, violando o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 e os princípios da legalidade e da verdade material;
- b) Que possui crédito tributário subsistente decorrente de saldo negativo apurado no encerramento do ano-calendário de 2008 (Lucro Real), o qual foi utilizado para compensar contabilmente os débitos de estimativa de fevereiro, março e abril de 2009, conforme informado nas DIPJs de 2009 e 2010;
- c) Quanto aos débitos de outubro e dezembro de 2009, bem como outubro e novembro de 2010, o contribuinte confessou expressamente que não houve recolhimento devido a um lapso do departamento contábil, limitando sua defesa, nestes casos, ao pedido de afastamento da Multa Isolada;
- d) Que, pelo princípio da verdade material, o simples descumprimento da obrigação instrumental (entrega da PER/DCOMP) não pode anular o direito creditório nem justificar a cobrança do tributo principal acrescido de juros e multas, devendo a administração buscar a realidade dos fatos e reconhecer a quitação;
- e) Que a cobrança configura enriquecimento ilícito da União, pois o tributo já teria sido quitado via compensação, gerando duplicidade de exigência;
- f) Que a multa de ofício de 75% é indevida, pois não houve falta de pagamento, mas apenas erro formal no cumprimento de obrigação acessória;
- g) Que a multa isolada de 50% sobre as estimativas mensais é inaplicável, argumentando que o tributo só é devido no ajuste anual (31/12) e que a base estimada não se confunde com tributo devido, citando jurisprudência administrativa sobre a matéria.

Posteriormente, a 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), proferiu o Acórdão n.º 02-095.482 (fls. 463/483) abaixo ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. PERFEITA DESCRIÇÃO DOS FATOS E INDICAÇÃO DA BASE LEGAL

No processo administrativo fiscal, são nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A descrição dos fatos e a base legal são absolutamente claros quanto à infração apurada e à constituição do crédito tributário devido, o que evidenciar a perfeita motivação da autuação. Não houve desrespeito ao princípio da legalidade e tampouco da verdade material.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação a essa parte do lançamento.

PRODUÇÃO DE PROVA. ÔNUS E PRECLUSÃO.

O ônus da prova recai a quem dela se aproveita, assim, compete à Fazenda Pública fazer prova da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária; bem como compete ao Contribuinte provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes. As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas da produção das competentes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensivo, pelo que prospera a exigibilidade fiscal. ademais, o momento para a produção de provas, no processo administrativo, é juntamente com a impugnação.

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO PROCURADOR.

Dada a existência de determinação legal expressa no sentido de que as intimações sejam endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

FALTA DE RECOLHIMENTO. DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR APURADO EM DIPIJ E O CONFESSADO OU PAGO.

A falta de declaração em DCTF e a inexistência de qualquer das formas de extinção do crédito tributário de que trata o art. 156 do CTN enseja o lançamento de ofício do tributo com os acréscimos legais.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO.

A aplicação do multa de ofício de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é decorrente da constituição, de ofício, do crédito tributário pela

Autoridade Fiscal quando, nos termos do art. 142 do CTN, se verifica o descumprimento da obrigação principal. Trata-se de sanção para reforçar a eficácia da norma.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. ESTIMATIVAS MENSAS. IRPJ. CSLL.

A multa isolada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tem pressuposto de exigência diferente da multa de ofício prevista no inciso I do citado artigo. Ocorrendo a falta de recolhimento de estimativas, é cabível a aplicação da multa isolada.

Impugnação improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Inicialmente, a DRJ apreciou a delimitação da lide, declarando precluso o direito de contestar parte das exigências relativas ao IRPJ e à CSLL de 2009 (diferenças entre DIPJ e DCTF não relacionadas aos meses de fev/mar/abr de 2009), uma vez que o contribuinte não apresentou defesa específica sobre esses valores, limitando-se a questionar as estimativas supostamente compensadas.

Em seguida, a DRJ rejeitou as preliminares de nulidade, entendendo que a autuação não trata de mera obrigação acessória, mas de falta de recolhimento de tributo, estando os fatos perfeitamente descritos e capitulados, sem cerceamento de defesa ou vício de motivação.

Quanto ao mérito da "verdade material", a decisão destacou que a entrega da PER/DCOMP não é mera formalidade, mas condição legal para a extinção do crédito tributário sob condição resolutória (art. 74 da Lei 9.430/96).

Além disso, a DRJ ressaltou que o contribuinte não comprovou a própria existência do crédito de 2008 alegado, observando que a DIPJ original de 2009 não apresentava saldo negativo e que a DIPJ retificadora — onde o crédito passaria a constar — foi apresentada somente em 27/03/2013, ou seja, após o início do procedimento fiscal, o que fragiliza a tese de liquidez e certeza do crédito à época da compensação contábil.

Por fim, manteve as multas isoladas e de ofício, fundamentando que as estimativas mensais são obrigações autônomas cujo descumprimento enseja a multa de 50%, e que a falta de recolhimento do ajuste anual enseja a multa de 75%, não havendo enriquecimento ilícito ou bis in idem, pois a compensação não foi validamente declarada nem comprovada.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 497/512). Em sede recursal, o contribuinte reitera essencialmente os argumentos já apresentados na defesa inicial, insistindo na nulidade da decisão por não enfrentamento de todos os

argumentos (cerceamento de defesa/supressão de instância) e na prevalência da verdade material sobre a formalidade da PER/DCOMP.

Adicionalmente, no recurso, o contribuinte inova ao sustentar que a multa de ofício de 75% possui caráter confiscatório, violando o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. Também reitera a confissão de dívida quanto aos débitos decorrentes de erro operacional (out/dez de 2009 e out/nov de 2010), pugnando especificamente pelo cancelamento das multas aplicadas a esses períodos.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

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

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

No mais, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*.

Cumprе ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, com exceção da matéria relativa à concomitância da multa de ofício e isolada, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

Voto

I - Da admissibilidade O sujeito passivo foi cientificado da autuação, de forma pessoal, em 20 de junho de 2013, conforme fls. 199, 202 e 217. Irresignado com o lançamento, apresentou impugnação (fls. 222 a 250) em 15 de julho de 2013, mediante solicitação de juntada de documentos, conforme fl. 458.

De acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal de determinação e exigência dos créditos tributários da União, os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o vencimento.

O art. 15 do referido Decreto dispõe que a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Aplicando-se as regras que regem os prazos processuais ao caso concreto, conclui-se pela tempestividade da impugnação, que por conter os demais requisitos de admissibilidade, dela toma-se conhecimento.

II - Da matéria não impugnada

A lide é delimitada pela pretensão resistida da outra parte. No caso concreto, apesar de o impugnante ter suscitado a nulidade dos autos de infração, no mérito, não contestou todo o crédito tributário constituído.

É que a Autoridade Fiscal Autuante, além de ter constituído a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, também constituiu o crédito tributário decorrente da divergência entre os valores desses tributos apurados no ajuste e os informados na DCTF/Pagos/Compensados. Quanto a essa última infração, o impugnante nada contesta diretamente.

No caso concreto, considerando-se que o impugnante não apresenta qualquer argumento ou elementos de prova a contradizer a divergência entre os valores informados na DIPJ e na DCTF, limitando-se a suscitar a nulidade dos autos de infração e as multas isoladas, bem como a quitação das estimativas dos meses de

fevereiro, março e abril de 2009, considera-se não impugnado o principal constituído a título de IRPJ e CSLL, relativo ao AC 2009.

AC 2009	IRPJ	CSLL
Tributo constituído	R\$ 243.233,49	R\$ 92.425,77
Tributo contestado	R\$ 151.414,28	R\$ 88.291,68
Tributo não contestado	R\$ 91.819,21	R\$ 4.134,09

Disso decorre que o mérito da referida matéria não impugnada não poderá ser levado à discussão no órgão superior de jurisdição administrativa, por não ter havido prequestionamento na peça impugnatória, devendo ser declarada definitiva a exigência do IRPJ e da CSLL.

Não obstante, em razão de ter sido suscitada a nulidade dos autos de infração, a parcela do crédito tributário decorrente da matéria não contestada não pode ser exigida, de imediato, devendo-se aguardar a definitividade da decisão administrativa para a adoção das medidas relacionadas com a sua cobrança.

III - Da preliminar de nulidade

O impugnante alega que os autos de infração são nulos em razão de (i) errônea capitulação legal da infração pela ausência de entrega da Dcomp; (ii) ausência de motivação; e (iii) violação os princípios da legalidade e da verdade material.

Nenhuma dessas situações ocorreu. Diferentemente do que sustenta o impugnante, o auto de infração não trata de mera ausência de entrega de Per/Dcomp (obrigação acessória). Trata de ausência de recolhimento dos tributos, conforme enfrentado no item "IV.1 Da verdade material não comprovada" e também no item "IV.2 Da inexistência de penalidade para o descumprimento da alegada obrigação acessória", deste voto. Dessa forma, caracterizada a ausência de recolhimento mensal das estimativas de IRPJ e CSLL apuradas e também a dedução indevida dessas estimativas no ajuste anual, houve subsunção dos fatos à norma que determina a constituição de ofício dos referidos tributos e também da multa isolada.

Nesse contexto, além de a Autoridade Fiscal ter descrito os fatos e indicado os enquadramentos legais desrespeitados, no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais (fls. 192 a 199), os autos de infração foram lavrados conforme determina o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Portanto, as infrações estão devidamente capituladas e motivadas, não tendo ocorrido violação ao princípio da legalidade.

Ademais, cumpre notar que não se verifica nesses autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa, com a abertura do prazo legal de impugnação, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

Destarte, os fatos foram perfeitamente caracterizados e corroborados pela documentação comprobatória das infrações apuradas, em atenção ao disposto no art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, bem como ao princípio da motivação do ato administrativo, presente no art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, inexistindo, portanto, razão à impugnante.

No caso concreto, as questões relacionadas com o princípio da verdade material não têm natureza processual. Trata-se de razões de mérito que, se acolhidas, implicarão em decisão pela improcedência do lançamento, ainda que parcial, mas não de declaração de nulidade. De todas as formas, conforme decidido no item "IV.1 Da verdade material não comprovada", o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus de comprovar o que se alega.

Destarte, não são nulos os atos administrativos pois lavrados por autoridade competente, devidamente motivados, o que permitiu à interessada compreender o lançamento e apresentar suas razões de defesa.

Afasta-se, portanto, a nulidade suscitada.

IV - Do mérito

IV.1 - Da verdade material não comprovada

A primeira questão a ser analisada refere-se à sistemática de compensação de direitos creditórios, posto que o impugnante alega ter quitado as estimativas relativas a fev/09, mar/09 e abril/09 por meio de compensação, em sua própria contabilidade, com saldo negativo apurado no AC 2008. Por essa razão, considera que a inobservância da entrega da Declaração de Compensação (Dcomp) não passaria de mero descumprimento de obrigação acessória e que não poderia elidir o seu direito à compensação. Dessa forma, sustenta que tanto as exigências das multas isoladas, quanto dos tributos devidos no ajuste seriam indevidas, devendo prevalecer a verdade material.

Dessa forma, com a nova redação do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, o antigo pedido de compensação foi abolido e substituído pela compensação declarada, que necessariamente deve ser formalizada por intermédio de Declaração de Compensação (Dcomp). A compensação entre tributos de mesma espécie, que antes era realizada diretamente na contabilidade, passou a ser declarada também em Dcomp, com a extinção do crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

A disciplina da restituição e da compensação, conforme previsto no § 5º, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação da Lei nº 10.637, de 2002, se deu pela IN SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002.

Portanto, a entrega da Dcomp não se trata de mera obrigação acessória e sim de requisito a ser observado pelos sujeitos passivos. É que a compensação, a partir de 2002, passou a extinguir o débito porém de forma condicionada, ou seja, depende de ulterior homologação pela RFB a partir da comunicação da

compensação pelo sujeito passivo. Sem essa comunicação, que se dá, desde então, por meio de Dcomp, não há como a RFB avaliar a correção da compensação realizada pelo sujeito passivo, posto que a compensação é considerada não declarada.

No caso de indébito apurado sujeito passivo, o prazo para pleitear a restituição ou compensação é de 5 anos da data do pagamento indevido, nos termos do art. 168 do CTN. Por outro lado, o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, nos termos do § 5º, do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996. Dessa forma, entre a apuração do indébito e a homologação da compensação podem decorrer até 10 (dez) anos, ou seja, 5 (cinco) anos para compensá-lo e declarar tal compensação, mais 5 (cinco) anos para homologá-la ou não.

Tal fato corrobora ainda mais o entendimento de que a falta da Dcomp não se trata de mero descumprimento de obrigação acessória. A não declaração da compensação inviabiliza o exercício do prazo de 5 anos que a Fazenda Nacional possui para analisar a compensação.

Se, por um lado, o Processo Administrativo Fiscal deve observância ao princípio da verdade material, por outro, não se pode afastar o princípio da segurança jurídica e da isonomia. E, tratando-se de princípios, não há hierarquia entre eles, os quais devem ser sopesados, diante da realidade fática, para melhor aplicação do direito. Nessa linha, os prazos e procedimentos estabelecidos nas normas devem ser observados sob pena de se deparar com um absoluto estado de descumprimento do ordenamento jurídico, bem como se tratar desigualmente contribuinte que se encontrem em situações iguais.

No caso concreto, o impugnante, em 2009, ou seja, mais de 6 anos após a instituição da Declaração de Compensação, efetuou a compensação de suposto saldo negativo de IRPJ/CSLL, relativo ao AC 2008, em sua contabilidade, sem a sua devida declaração à Receita Federal, o que não é razoável. Poder-se-ia até admitir até admitir a ocorrência de eventual erro material, se este ocorresse próximo às datas em que se alterou a sistemática de compensação e desde que todos os elementos para a formação de convicção de que houve tal erro inequívoco fossem apresentados, mas isso não acontece no caso concreto.

O impugnante nem mesmo comprova a alegada verdade material. Nada anexou para comprovar o alegado saldo negativo apurado no AC 2008. De se ressaltar que em sua DIPJ original, relativa ao exercício 2009, não houve apuração de saldo negativo de IRPJ/CSLL, conforme se verifica nas ficha 12A e 17.

Conforme se verifica, na apuração do IRPJ, não foram deduzidos o imposto de renda mensal pago por estimativa, embora na ficha 11 Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa tenham sido apuradas estimativas a recolher entre fevereiro e novembro de 2008 e que teriam superado o imposto calculado no mês de dezembro de 2008. A DIPJ/2009 foi retificada em 27/03/2013, ou seja, após o

início do procedimento fiscal que ocorrera em 14/03/2013. Nesta DIPJ, foi apurado saldo negativo de IRPJ e de CSLL que, em tese, justificariam a compensação desses indébitos em períodos de apuração subsequentes.

Por outro lado, na DCTF relativa aos meses de fevereiro, março e abril de 2009, não foram confessados os débitos de estimativa de IRPJ e CSLL que teriam sido compensados, na contabilidade, pelo impugnante, durante o AC em análise.

Se o impugnante alega que, após mais de 6 (seis) anos da instituição da Dcomp como forma de compensação, não a apresentou e tampouco anexou prova da suposta compensação na contabilidade, ao mesmo tempo em que se constata que na DCTF não foram declarados débitos de estimativa de IRPJ/CSLL, não se comprovou a alegada verdade material, que seria ônus do impugnante. Ao invés de comprová-la, apresentou meras alegações, desprovidas de provas.

Ainda nesse contexto, cabe ressaltar que a mera apuração na DIPJ não é prova suficiente do direito reclamado. Se a compensação foi feita na contabilidade, deveria ter apresentado os elementos nela registrados que comprovasse a apuração do saldo negativo no AC 2008, bem como a quitação das estimativas mensais com esse saldo. Nessa linha, nos termos do art. 147, § 1º, do CTN, a retificação de "declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento".

Destarte, devem ser mantidas as multas isoladas incidentes sobre as estimativas supostamente compensadas em fevereiro, março e abril de 2009, bem como os respectivos valores de IRPJ e a CSLL devidos no ajuste, apurados após a glosa da dedução dessas estimativas.

IV.2 Da inexistência de penalidade para o descumprimento da alegada obrigação acessória

Conforme visto anteriormente, a falta de pedido de compensação por meio de Dcomp não pode ser entendida como mero descumprimento de obrigação acessória, posto que tal declaração é um requisito definido em lei (art. 74, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996), necessário à compensação de indébitos apurados. A força cogente deste dispositivo legal não é garantida pela aplicação de penalidade pecuniária pelo seu descumprimento e sim pela não homologação das compensações efetivadas em desconformidade com o mencionado dispositivo.

Dessa forma, diferentemente do que alega o impugnante, não há previsão legal para aplicação de penalidade por descumprimento do disposto em lei. Em contradição com outros itens da impugnação, aplicar uma penalidade por descumprimento de suposta obrigação acessória, seria afrontar o reclamado princípio da legalidade, por absoluta falta de previsão legal que fundamentasse tal penalidade.

IV.3 - Da multa isolada

(...)

IV.4 Da multa de ofício no percentual de 75% e do alegado enriquecimento ilícito

O impugnante alega que a multa de ofício no percentual de 75% não seria aplicável por considerar que não houve falta de pagamento de tributo, mas apenas eventual descumprimento ou cumprimento inadequado de um dever instrumental (entrega de Per/Dcomp).

Como visto, o percentual de 75% é contestado somente em relação ao tributo que decorrer das estimativas relativas aos meses de fevereiro, março e abril de 2009, posto que somente em relação a essas alega as ter compensado. Não obstante, improcedente o seu pedido.

Conforme visto no item anterior, os recolhimentos das estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. A falta de recolhimentos mensais da estimativa é penalizada com multa isolada de 50% (art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007). Por outro lado, a falta de recolhimento do tributo, no ajuste, é penalizada com multa de 75% (art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007). Constando-se ambas as situações, devem ser aplicadas ambas as multas.

A alegação de que houve enriquecimento ilícito por parte da Fazenda não se sustenta, posto que não houve mero descumprimento de obrigação acessória, conforme já visto, e tampouco houve apresentação de prova irrefutável pelo impugnante no sentido de comprovar a alegada verdade material.

Não há enriquecimento ilícito por parte da Fazenda quando se está diante do cumprimento da norma e dos prazos definidos, em respeito à segurança jurídica.

Dessa forma, deve ser mantida a multa de ofício no percentual de 75%. Da mesma forma, não há qualquer enriquecimento ilícito do Estado no caso concreto.

V - Das demais questões

V.1 - Do protesto para produção de provas

Quanto ao protesto por todos os meios de prova em direito admitidos, cabe destacar que, conforme disposto no art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, a interessada já deveria ter mencionado, em sua impugnação, todos os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

Dessa forma, voto no sentido de se rejeitar o pedido de produção de provas.

V.2 Do requerimento para que as intimações sejam realizadas no endereço do representante legal

Portanto, indefere-se o pedido no sentido de que as intimações sejam enviadas para o endereço de seu representante legal, pois elas são feitas pessoalmente ou por via postal, no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235/1972.

VI - Da conclusão Diante do exposto, voto no sentido de julgar improcedente a impugnação para:

- 1.declarar precluso o direito de contestar as exigências relativas ao IRPJ e à CSLL, demonstradas no item II Da matéria não impugnada;
- 2.afastar a nulidade suscitada;
- 3.manter integralmente as exigências contestadas relativas ao IRPJ e à CSLL, acrescidas da multa de ofício no percentual de 75% e dos juros de mora;
- 4.manter integralmente as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL;
- 5.indeferir o pedido de produção de provas;
- 6.indeferir o pedido para que as intimações sejam realizadas no endereço do representante legal.

Conforme se verifica, com exceção da matéria relativa à concomitância entre multa isolada e de ofício, entendo que a decisão da DRJ foi absolutamente acertada, didática e enfrentou todas as questões apresentadas em sede de impugnação, que foram repetidas em sede recursal.

Quanto as alegações de nulidade, não restaram presentes nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no RPAF, tanto em relação ao lançamento quanto da decisão recorrida.

Entendo que a decisão recorrida analisou todas as razões da impugnação, promovendo análises que sequer seriam necessárias. O recorrente, em verdade, tenta travestir de nulidade sua irresignação quanto à análise de mérito. Assim, não há razão quanto à nulidade da decisão recorrida.

Em verdade, a DRJ foi exaustiva até demais ao apreciar as razões de mérito da Recorrente que, em resumo, defende uma suposta compensação na escrita fiscal (que sequer comprova) realizada 6 anos após a extinção de tal possibilidade com a implementação do regime de DCOMP.

Quanto aos questionamentos relativos ao percentual da multa de 75%, acrescidos de argumentos de confiscatoriedade em sede recursal, os mesmos também não merecem guarida.

O percentual da multa é o legalmente previsto e não pode ser afastado. Por sua vez, as alegações de confisco não podem ser conhecidas nos termos do que dispõe a Súmula CARF n. 02.

Entretanto, divirjo da decisão Recorrida quanto à concomitância das duas penalidades (isolada e de ofício). Em que pese não alegue expressamente a tese, ele defende sua inaplicabilidade e questiona também a exigência da multa de ofício. E entendo que a multa isolada deve ser afastada.

Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Tratando-se, portanto, de aplicação de penalidade, o *ius puniendi* está sujeito a mecanismos e princípios de controle do Poder punitivo do Estado razão pela qual, um único ilícito tributário não pode acarretar em duas punições sob pena de *bis in idem*.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

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.

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 a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, 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.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever

de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda, que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 in verbis:

Súmula CARF nº 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.

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária e também, mais recentemente através de precedente da CSRF de 01/09/2020 através do Acórdão 9101-005.080:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Quanto ao precedente acima citado, peço vênica para reproduzir a brilhante declaração de voto proferida pela Conselheira Livia de Carli Germano, que já compôs esta TO, e que enfrenta de forma direta e exaustiva o argumento relativo à inaplicabilidade da referida Súmula 105:

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia, divergi da i. Relatora com relação às exigências das multas isoladas lançadas para o ano calendário de 2007.

Em síntese, tenho orientado meus votos no sentido de que o racional da Súmula CARF n. 105 permanece aplicável mesmo após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007, eis que, compreendo, esta modificou apenas o texto normativo, em nada alterando quanto à norma jurídica subjacente.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Explica-se. O caput do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será “a totalidade do tributo ou contribuição”. Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro (acima grifado), em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-

calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser exigida “ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”?

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

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

A MP 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu eficácia em 27 de outubro daquele ano, e MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/2007, alterou o texto legal de maneira que o caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996 deixou de indicar a base de cálculo das multas, sendo certo que a base de cálculo da multa isolada atualmente é, nos termos do inciso II, o valor do pagamento mensal devido. Veja-se:

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

(...)

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

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

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

(...)

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

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da norma jurídica subjacente (isto é, do significado formado a partir da

interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer com que a literalidade reflita o sentido lógico já contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

No caso, para períodos anteriores a 2007, temos o seguinte dilema: ou (a) se considera que o caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando menciona “totalidade de tributo ou contribuição”, está se referindo ao ajuste anual -- hipótese em que (i) não se aplica a multa isolada se verificada no curso do ano calendário, em virtude da ausência de base de cálculo, e (ii) deve ser ignorado o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º (“ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”), porque contraditório com o caput, ou (b) se confere ao caput do artigo 44 um sentido diverso, compreendendo-se o significado de “totalidade de tributo ou contribuição” como sendo, genericamente, o valor devido que deixou de ser recolhido, e integrando-o de acordo com a hipótese prevista em cada um dos incisos do parágrafo primeiro em questão – assim, para os incisos I e II ele significaria o ajuste anual, enquanto que, para os incisos III e IV, seria o valor do recolhimento mensal devido.

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

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

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

Não se nega que o caput orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar “os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida” (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, “c”), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectum sunt accipienda – i.e., as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser

adequado, especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo, optar por uma interpretação que resulte em se considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Isso porque, de novo, 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.

(...)

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. Cobra-se 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 vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Com a devida vênias, afastar a aplicação das razões de decidir da referida Súmula uma vez que esta foi editada antes da alteração da redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96

promovida pela Lei nº 11.488/2007, como se tal alteração legislativa fulminasse de morte toda a lógica e racionalidade da referida Súmula me parece postura muito perigosa para fins da segurança jurídica.

Nesse ponto, e para entender e compreender as razões de decidir necessário se faz analisar os precedentes que justificaram a produção da referida Súmula, e a conclusão que posso chegar é a de que os fundamentos da *ratio decidendi* permanece intacta e inalterada mesmo com a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Entendo ainda que, a lógica é a mesma no que se refere à aplicação da Súmula Vinculante CARF n. 22 mesmo para exclusões realizadas no âmbito do SIMPLES NACIONAL, muito embora ela se refira ao SIMPLES FEDERAL.

Veja que, neste caso específico, o que ocorreu foi sim, de fato, uma mudança completa no regime do Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/1996, substituído pela LC 123/2006.

O que ocorreu neste exemplo, foi uma completa mudança no regime de tributação diferenciado para os micro e pequenos empresários e, mesmo assim, não são poucos os precedentes deste CARF - e desta mesma TO- que aplicam a mesma *ratio decidendi* da referida Súmula para anular atos de exclusão realizados já no âmbito do novo regime. Para mim deve ser aplicada a mesma lógica.

Adicionalmente, necessário ressaltar que, recentemente o STF fixou o Tema 487 que trata de multas isoladas por descumprimento de obrigações acessórias. A tese fixada foi a seguinte:

A multa isolada, aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória, estabelecida em percentual, não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso da existência de circunstâncias agravantes.

Na aplicação da multa por descumprimento por deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção. E, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como, adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância, e ne bis in idem.

Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras. (grifos nossos)

Pois bem, em que pese aparentemente não exista vinculação ou aplicação automática, vez que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não possa se confundir com mero descumprimento de obrigação acessória, penso que o STF dá recado importante em relação à consunção, que deve ser considerada quando existam sobreposições de crédito tributário, o que se verifica no presente caso.

Diante do exposto, entendo assistir razão ao Recorrente neste ponto razão pela qual voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto em parte a decisão da DRJ como razão de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de conhecer em parte do recurso e, na parte conhecida, não acolher as preliminares de nulidade para, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário tão somente para afastar a aplicação da multa isolada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

VOTO VENCEDOR

Paulo Elias da Silva Filho, redator designado

Apesar dos respeitáveis argumentos trazidos em seu voto, peço vênica para divergir do Ilustre Conselheiro Relator, pelas razões abaixo.

1 - DELIMITAÇÃO DO VOTO VENCEDOR

Conforme bem exposto acima, a controvérsia ainda restante no presente processo decorre da insurgência do recorrente contra a incidência de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas.

O andamento do processo e os argumentos do Recurso Voluntário já foram trazidos ao longo do Relatório e do Voto do Ilustre Relator.

O ponto que levou à decisão divergente em relação à posição do Relator é a possibilidade (ou não) de incidência concomitante de multa proporcional e multa isolada. O entendimento do Relator, pelos argumentos já expostos acima em seu bem fundamentado voto, é de não cabimento da concomitância de multas, enquanto a turma, por voto de qualidade, entendeu ser possível tal incidência. Logo, a argumentação trazida no presente Voto Vencedor restringir-se-á a este ponto.

2 - MÉRITO

2.1 - LEGALIDADE DA MULTA ISOLADA APLICADA

No caso dos autos, os fatos geradores objeto de autuação fiscal são posteriores ao ano-calendário 2006, portanto, sujeitos à nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, de 2007, o qual trata da multa isolada.

Desse modo, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, se for o caso, a Súmula CARF nº 105. Confira-se a redação do dispositivo em questão:

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.

[...]

Verifica-se pela redação das normas transcritas, que são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (*“serão aplicadas as seguintes multas”, “I...II”*):

- Uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de *“de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”*, valorada em 75% *“sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”*;
- Outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da **falta recolhimento** das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

A multa isolada devida com base no inciso II é devida pela falta de recolhimento mensal do valor estimado. O valor definitivo será apurado somente ao final do ano-calendário. As estimativas mensais, que podem ser calculadas com base na receita bruta ou com base em balancetes de redução ou suspensão, como o próprio nome diz, são estimativas, antecipações. O imposto definitivo será calculado apenas após o encerramento do ano-calendário. Apurado o imposto definitivo, se recolhidas, as estimativas podem ser compensadas.

Já a multa de ofício vinculada ao tributo, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é decorrente da falta de recolhimento do tributo apurado no encerramento do ano-calendário. Ou seja, ela é devida em função do descumprimento de uma obrigação principal, passando a compor esta obrigação juntamente com o tributo, consoante §1º, do art. 113, do CTN abaixo transcrito. A sua motivação é o não recolhimento do tributo devido em definitivo.

Ante o exposto, conclui-se que a multa de ofício isolada e a multa de ofício vinculada ao tributo decorrem de situações fáticas distintas e autônomas, ou seja, as hipóteses de incidência e os ilícitos tributários justificadores de sua aplicação são diferentes. A multa isolada é aplicada, em percentual próprio (50%), 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, como ocorria até 2006.**

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

Neste ponto, cabe destacar que, inclusive, é possível apurar Prejuízo Fiscal ao final do ano e ter apurado e recolhido estimativas, caso em que o contribuinte pode pleitear sua restituição ou compensação com outros tributos.

Logo, verifica-se que as estimativas recolhidas não interferem na base de cálculo do imposto apurado(devido) no final do ano, este terá o mesmo valor tendo recolhido as estimativas ou não, estas podem alterar apenas o valor a recolher, uma vez que, assim como os impostos retidos na fonte, são deduzidas do valor devido a fim de apurar o imposto a recolher.

Aqui cabe trazer a súmula CARF nº 178, a qual prevê que as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas serão devidas mesmo que se apure prejuízo fiscal ao final do ano, vejamos:

Súmula CARF nº 178 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Se o contribuinte opta pela apuração anual, o que implica submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa, não poderá alegar que, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não estará sujeito à multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois é clara a previsão legal.

A alegação trazida resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas, inviabilizando a aplicação da sistemática do Lucro Real Anual, a qual não pode prescindir das multas isoladas, sob pena da falência desta.

2.2 - CONSUNÇÃO – INAPLICABILIDADE DA TESE

No Direito Penal, o princípio da Consunção, é aquele segundo o qual um crime menos grave (consumido) é absorvido por um crime mais grave (consuntivo), sendo que o primeiro é considerado uma etapa preparatória para a execução do segundo.

Exemplos brevíssimos seriam:

- a) a lesão corporal e o homicídio, pois para se chegar ao homicídio pode se ter passado pela lesão corporal, ou;
- b) a falsidade praticada no intuito de cometer o crime de estelionato, pois a falsificação seria um meio necessário.

Para justificar a exclusão da multa de ofício isolada, quando aplicada juntamente com a multa de ofício proporcional vinculada, pelo princípio da consunção, considera-se que o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, configurando assim meio de execução desta infração. Em vista disso, toma-se emprestado o princípio da consunção do Direito Penal, no sentido de que a sanção prevista para punir a conduta mais gravosa, no caso, a falta de recolhimento (ou declaração) do tributo ao final do ano-calendário, absorve a outra conduta secundária.

No caso das estimativas não recolhidas, o dever descumprido é de antecipar, os recolhimentos. A apuração das estimativas **não altera a base de cálculo do IRPJ** e o imposto devido apurado ao final do ano. No máximo, uma vez recolhidas as estimativas, estas podem ser compensadas contra o imposto definitivo apurado. Se não recolhidas, mesmo que declaradas, ainda assim incidirão as multas isoladas, mas somente estas serão devidas, pois o valor das estimativas apuradas não é mais passível de cobrança após o encerramento do exercício, vide a súmula abaixo:

Súmula CARF nº 82

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Já quanto ao imposto definitivo, apurado somente ao final do ano, a infração é deixar de declarar tributo devido, e a sanção é calculada de forma proporcional sobre o tributo não declarado.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida isoladamente do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa, ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL. São institutos independentes.

Não nos parece adequada esta importação de conceitos, pois **a estimativa não recolhida não interfere na base de cálculo do imposto apurado ao final do ano**. A estimativa não recolhida tem incidência (fato gerador) diverso da segunda e, sobretudo, não é ato preparatório. **As estimativas têm apenas efeito financeiro**. As infrações que acarretam multa proporcional, em regra, aumentam a base de cálculo do IRPJ e, por conseguinte, o imposto apurado (**devido**). Deste podem ser subtraídas algumas deduções, como o IRRF e as próprias estimativas recolhidas.

Não há de se confundir as estimativas, que são meras antecipações do imposto ou contribuição devidos ao final do ano calendário, conforme estabelece o art. 37, § 3º, alínea 'd' da Lei 8.981/95.

Art. 37. (...)

§ 3º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do **imposto devido** o valor:

(...)

d) do Imposto de Renda calculado na forma dos arts. 27 a 35 desta lei, pago mensalmente.

Nesta linha, a PGFN estabeleceu este mesmo entendimento, afirmando que as estimativas não têm natureza de tributo, conforme se pode abstrair do trecho abaixo destacado do Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011:

28. Ocorre que, como visto e reiterado, os valores do IRPJ e da CSLL apurados por *estimativa* não se qualificam como *crédito tributário*, mas como mera antecipação do pagamento deste.

(...)

31. *Conclusivamente, o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário e assim não se converteu pelo fato de ter sido objeto de DCOMP, não se sustentando como líquido e certo, inclusive porque é necessário o ajuste, ao final, para apuração do saldo do imposto.*

32. De fato, conforme preceitos do art. 2º c.c. art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996, caso não recolhido ou pago a menor o valor da *antecipação* mensal dos tributos, é necessária a apuração destes ao final (31 de dezembro ou na data do encerramento das atividades ou dos demais eventos indicados na lei), com previsão de penalidade pecuniária, ainda que a pessoa jurídica venha a apurar prejuízo no balanço.

9

33. A propósito, não é desarrazoado prever a ocorrência de situação em que os valores antecipados sejam superiores ao valor do tributo devido, hipótese que reforça a conclusão de inexistência de *certeza e liquidez* das referidas antecipações.

Muito embora o referido parecer derive de consulta feita pela RFB sobre a possibilidade de cobrança de estimativas declaradas em Dcomp, verifica-se a distinção feita pela PGFN entre as antecipações pagas mensalmente e os créditos tributários apurados ao final do ano calendário.

Prosseguindo, o não recolhimento de estimativas não acarreta, aumenta, diminui ou necessariamente faz parte de outras infrações a serem apuradas ao final do ano. O imposto definitivo será influenciado por infrações que lhe são próprias como as omissões de receitas, exclusões indevidas, adições não realizadas, etc., as quais aumentam a base de cálculo do IRPJ e, por conseguinte, o **imposto devido**, e serão sancionadas com multa proporcional.

Deixar de recolher estimativas não é instrumento necessário para atingir apuração a menor do imposto definitivo, pois não aumenta a base de cálculo do IRPJ apurado (devido), podendo apenas influenciar o valor a recolher, caso tenha sido pago, pois deduz-se do imposto apurado, a exemplo das retenções na fonte.

Isso é diferente dos citados casos em que alguém pratica uma agressão e lesiona a vítima no intuito de matá-la, trata-se de uma etapa necessária, mesmo caso da falsificação de um documento para enganar a terceiro no intuito de ludibriá-la, no caso do estelionato. Deixar de recolher as estimativas não é etapa necessária para reduzir o imposto definitivo apurado.

Entendo que não há o necessário vínculo entre a conduta que seria preparatória (não recolhimento das estimativas) com o resultado almejado (redução do tributo na apuração definitiva), para que seja aplicado o princípio da consunção. Tanto que um pode existir sem o outro, em especial, pode haver multa isolada sem imposto devido ao final do ano e multa proporcional.

Ademais, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento das estimativas, o legislador não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, aliás entendo que a legislação de vigência quer sua convivência.

2.3 DA SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO COM RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS E A NATURAL E NECESSÁRIA DECORRÊNCIA DAS MULTAS ISOLADAS

A regra geral de apuração do IRPJ é a da trimestralidade, ou seja, a cada trimestre deve ser apurado o IRPJ, de forma completa, com adições, exclusões, etc. e apurados a base cálculo, o imposto devido (antes das deduções) e o imposto a recolher.

A fim de permitir aos contribuintes a apuração anual, porém sem perder o Estado a regularidade de recolhimentos, permitiu-se a apuração anual do IRPJ, contudo com a obrigatoriedade de apuração mensal de estimativas a serem recolhidas e, uma vez recolhidas, compensadas contra o imposto definitivo (devido) apurado ao final do ano-calendário.

Nessa sistemática anual, houve a fixação, pelo legislador, da aplicação da multa de ofício isolada. A finalidade desta multa é dar efetividade à exigência legal de recolhimento mensal estimado para as pessoas jurídicas optantes pela apuração do lucro real anual. Não há dúvida de que as pessoas jurídicas estariam, na prática, livres desta obrigação se não houvesse a previsão de uma sanção pelo descumprimento do recolhimento antecipado.

Sobretudo, caso não se pudesse penalizar o contribuinte por meio da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas, a própria sistemática de apuração anual, que é opção e concessão em detrimento da regra geral, que é a apuração trimestral, se tornaria inócua.

Bastaria ao contribuinte aguardar o encerramento do ano-calendário, sem recolher estimativas, que estaria isento de qualquer responsabilização (exceto se apurar prejuízo fiscal), colocando-o em indevida vantagem em relação, tanto aos demais contribuintes, que efetuaram os devidos recolhimentos das estimativas, quanto àqueles que optaram pelo Lucro Real Trimestral. **Quebraria a lógica do sistema de apuração anual com estimativas mensais.**

A concomitância entre as multas proporcionais (sobre os tributos não declarados) e a multa isolada (sobre estimativas não recolhidas) é decorrência natural da sistemática de apuração do IRPJ por meio do Lucro Real Anual. Afastar a cobrança desta multa traz distorção ao sistema e, inclusive, pode colocar em situações distintas contribuintes que tiveram a mesma conduta.

Para exemplificar, tomaremos 5 situações hipotéticas em que os contribuintes teriam praticado a mesma infração, uma omissão de receitas, por exemplo, e deixado de recolher a mesma quantia em termos de estimativas. Teremos:

Situação 1), **Infração não absorvida**, pois teve lucro. Presume-se que o tributo sobre o lucro antes da infração já foi declarado espontaneamente. Toda a infração identificada seria tributada de ofício.

Situação 2), **Infração 50% absorvida** pelo prejuízo do exercício. Contribuinte com prejuízo no ano-calendário, o qual absorve parcialmente a infração. A diferença seria tributada de ofício.

Situação 3), **Infração quase totalmente absorvida** pelo prejuízo do exercício. O prejuízo antes da adição de infrações, ao absorvê-las, reduziria significativamente o lançamento de ofício de tributo com multa proporcional.

Situação 4), **Infração totalmente absorvida** pelo prejuízo do exercício. Após a absorção das infrações pelo prejuízo do exercício não restou tributo devido e, por consequência, lançamento de tributos de ofício a ser realizado.

Situação 5), **Não praticou infração**. Contribuinte não praticou infrações passíveis de multa proporcional, porém deixou de recolher estimativas, no mesmo valor que os demais.

Estabelecidas estas 5 situações, a seguir calcularemos qual seria o efeito, no valor das multas lançadas sobre elas, levando em conta as 3 teses existentes relativas à concomitância das multas proporcionais e da multa isolada, quais sejam:

- a) RESULTADO COM MULTA ISOLADA CONCOMITANTE, tese da aceitação da convivência da multa isolada com a multa proporcional, tese aplicada pela Receita Federal em sua atuação;
- b) RESULTADO EXCLUINDO TOTALMENTE A MULTA ISOLADA EM CASO DE CONCOMITÂNCIA, tese de que, havendo a incidência de multa proporcional, não pode haver lançamento de qualquer multa isolada;

- c) RESULTADO COM ABSORÇÃO DA MULTA ISOLADA APENAS ATÉ O LIMITE DA MULTA PROPORCIONAL, tese de que a multa isolada será absorvida até o limite da multa proporcional lançada. Caso a multa isolada exceda o valor da multa proporcional, essa diferença deve ser lançada.

Para melhor demonstrar e permitir a comparação, trazemos a tabela abaixo:

	Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
	Infração não absorvida , pois teve lucro	Infração 50% absorvida pelo prejuízo do exercício	Infração quase totalmente absorvida pelo prejuízo do exercício	Infração totalmente absorvida pelo prejuízo do exercício	Não praticou infração tributária sujeita à multa proporcional, mas deixou de recolher estimativas
Lucro (já tributado espontaneamente) ou Prejuízo antes das infrações.	10.000.000,00	-(10.000.000,00)	-(19.900.000,00)	-(20.000.000,00)	-(1.000.000,00)
Infração passível de multa proporcional	20.000.000,00	20.000.000,00	20.000.000,00	20.000.000,00	0,00
Lucro Real a tributar de ofício (após absorção do prejuízo de exercício, se for o caso)	20.000.000,00	10.000.000,00	100.000,00	0,00	0,00
IRPJ 25%	5.000.000,00	2.500.000,00	25.000,00	0,00	0,00
multa proporcional 75%	3.750.000,00	1.875.000,00	18.750,00	0,00	0,00
Estimativas não recolhidas	2.500.000,00	2.500.000,00	2.500.000,00	2.500.000,00	2.500.000,00

a) RESULTADO COM MULTA ISOLADA CONCOMITANTE

	Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
Multa isolada 50% (aceitando a concomitância com multa proporcional)	1.250.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00
Total de multas a pagar (proporcional + isolada)	5.000.000,00	3.125.000,00	1.268.750,00	1.250.000,00	1.250.000,00

b) RESULTADO EXCLUINDO TOTALMENTE A MULTA ISOLADA EM CASO DE CONCOMITÂNCIA

Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

Multa isolada de 50% (considerando a não aplicação em caso de concomitância)	0,00	0,00	0,00	1.250.000,00	1.250.000,00
Total de multas a pagar (proporcional + isolada)	3.750.000,00	1.875.000,00	18.750,00	1.250.000,00	1.250.000,00

	Situação 1)	Situação 2)	Situação 3)	Situação 4)	Situação 5)
c) RESULTADO COM ABSORÇÃO DA MULTA ISOLADA ATÉ O LIMITE DA MULTA PROPORCIONAL					
Multa isolada de 50% (considerando a absorção até o limite da multa proporcional)	0,00	0,00	1.231.250,00	1.250.000,00	1.250.000,00
Total de multas a pagar (proporcional + isolada)	3.750.000,00	1.875.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00	1.250.000,00

Nos 5 casos hipotéticos acima, porém perfeitamente possíveis, os **contribuintes tiveram a mesma conduta**, qual seja:

- Praticaram infração tributária, omissão de receita, por exemplo, no montante de R\$ 20 milhões (com exceção da Situação 5) e;
- Não recolheram estimativas no montante de R\$ 2,5 milhões.

As situações 3), 4) e 5) são as que melhor demonstram o quanto a tese da não concomitância não cabe no método do Lucro Real Anual com recolhimento de estimativas mensais, tanto legalmente, como já demonstramos no item anterior, mas principalmente, como pretendemos demonstrar agora, sistematicamente.

Nas situações 4), em que não há incidência de multa proporcional e 5) em que sequer há infração sujeita a multa proporcional, vê-se que, apesar de praticarem a mesma conduta que os demais, por não terem incidência de multa proporcional, **acabarão pagando a multa isolada “cheia”, sob qualquer das três teses**, a), b) e c). Isso difere das situações 1), Infração não absorvida, pois teve lucro 2) Infração 50% absorvida pelo prejuízo do exercício e 3) Infração quase totalmente absorvida pelo prejuízo do exercício, para as quais, aplicando-se a consunção, quadros b) e c), os contribuintes **teriam a multa isolada zerada ou reduzida**.

Em especial, a comparação da situação 3) com as situações 4) e 5) demonstra que a não aplicação da multa isolada, pela tese da concomitância, traz distorção indevida, ilegal e, até mesmo, injusta, ao sistema.

Vejam que o contribuinte da situação 3) cometeu infrações assim como os demais, porém, por “sorte”, após a absorção das infrações pelo prejuízo do exercício, restou apenas um

resquício de imposto devido sujeito à multa proporcional. Desta forma, aplicando-se a tese da não concomitância teríamos:

- Pela tese b), da exclusão total da multa isolada, ele ficaria sujeito apenas à multa proporcional (em valor mínimo) gerando uma diferença brutal em relação aos que praticaram a mesma conduta, mas tiveram prejuízo;

Aplicando-se a tese c), absorção da multa isolada até o limite da multa proporcional, à esta situação 3), ao menos diminuiria esta distorção.

Compare esta situação com as situações 4) e 5). Nestes casos, por não terem multa proporcional a pagar, estes contribuintes ficariam sujeitos à toda a multa isolada.

É visível a distorção causada pela tese da consunção, em especial a demonstrada no quadro b), exclusão total da multa isolada, pois aqueles com maior prejuízo e, até mesmo, que não praticaram infração da qual decorra multa proporcional, poderão vir a pagar multas em valor similar ou superior àquele que ficou sujeito à multa proporcional, ainda que mínima.

A tese da não concomitância faz com que os contribuintes nas situações 4) aquele com grande prejuízo e 5), aquele que não praticou infração sujeita à multa proporcional, sejam **os únicos a pagar multa isolada cheia**, a despeito de não ter sido sequer apurado imposto a pagar. Percebe-se que haveria uma quebra de toda a sistemática.

Pelo exposto, verifica-se que o não recolhimento das estimativas não é necessariamente ato preparatório à infração principal e que **as multas isoladas, nos moldes previstos na legislação, são necessárias e típicas da sistemática de apuração anual do IRPJ, logo, devem naturalmente conviver para que tal sistema tenha completude e efetividade, sob pena de inviabilização desta sistemática de apuração.**

2.5 CONCLUSÃO SOBRE A CONCOMITÂNCIA DE MULTAS

À vista do exposto, afasto o argumento baseado na tese da consunção na tentativa de afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com base no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo e, sobretudo, porque **a multa isolada é condição necessária à existência da sistemática de apuração pelo Lucro Real Anual e sua aplicação é decorrência lógica desse sistema de apuração do IRPJ.**

Cabível, então, a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, logo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

ACÓRDÃO 1401-007.850 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16095.720118/2013-17

Assinado Digitalmente

Paulo Elias da Silva Filho

DOCUMENTO VALIDADO