



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720477/2015-57
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1004-000.100 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária
Sessão de 11 de março de 2024
Recorrente TOO SEGUROS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

DESPESAS NECESSÁRIAS.

São necessárias as despesas pagas pelo contribuinte para a realização das operações da contribuinte. Se provado que as despesas/custos foram incorridos por empresa diversa, são indedutíveis para o contribuinte, em face da necessária associação entre receita e despesa.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE.

O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em razão da decorrência dos mesmos fatos e elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, e manter a multa isolada, vencidos os Conselheiros Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho (Relator) Jeferson Teodorovicz e Henrique Nimer Chamas que deram provimento ao recurso para afastar a multa; por unanimidade de votos, em manter a glosa de despesas dos serviços prestados por TVSBT CANAL 4 DE SÃO PAULO S.A e SIM SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho - Relator

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Junior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Beltcher da Silva, Jeferson Teodorovicz, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Henrique Nimer Chamas, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho e Efigênio de Freitas Júnior.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 648-669) interposto pelo contribuinte em face de decisão proferida pela 8ª Turma da DRJ/RJO (e-fls. 619-632) que julgou parcialmente procedente impugnação ofertada pelo contribuinte (e-fls. 444-485) contra auto de infração (e-fls. 402-417) relativo ao IRPJ e CSLL, ano-calendário 2010.

Como narrado no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 419-434), a lavratura do auto de infração se deu pela constatação, no curso de procedimento fiscal, da ocorrência de infração de não comprovação de despesas operacionais:

“ INFRAÇÃO Nº 01. ANO-CALENDÁRIO 2010. IRPJ/CSLL. DESPESAS INDEDUTÍVEIS. Despesas pagas a terceiros não comprovadas, não foram apresentados elementos suficientes a identificação do tipo de serviço prestado, bem como, os documentos necessários a comprovação da efetiva existência da despesa, resultando em não comprovação do direito à sua dedutibilidade. Art. 299, RIR/99 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).”

Em síntese, do montante total de despesas informadas na DIPJ (R\$24.661.591,80), o auditor entendeu não restar comprovada parcela relativa a serviços que somavam o total de R\$975.982,85.

Em face dessa constatação, o auditor efetuou a cobrança do IRPJ e CSLL devidos, acrescidos de penalidade de 75% e encargos moratórios, e, ao final, efetuou o lançamento das penalidades isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais por decorrência das mesmas infrações.

Contra o auto de infração, foi apresentada impugnação pelo contribuinte, em que defendeu a improcedência da autuação, tendo em vista (i) a dedutibilidade das despesas glosadas, por sua natureza operacional; (ii) a não aplicação das regras de dedutibilidade do IRPJ à CSLL; (iii) a improcedência dos autos de infração quanto às multas isoladas; (iv) o descabimento da concomitância das multas isoladas com a multa de ofício; (v) o descabimento da multa isolada após findo o ano-calendário a que se refere; e (vi) subsidiariamente, o necessário afastamento da aplicação de juros de mora sobre as multas. Juntou documentos.

Analisando a impugnação, a DRJ proferiu acórdão que restou a seguir ementado, dando parcial provimento à impugnação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

DESPESAS OPERACIONAIS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - COMPROVAÇÃO - GLOSA Uma vez reconhecido que os serviços contratados são de natureza imaterial, cuja prova há de ser feita indiretamente, e tendo a empresa apresentado as únicas provas possíveis, quais sejam, notas fiscais de prestação de serviços, comprovantes dos pagamentos e a efetividade do registro contábil, documentos esses não contestados pela fiscalização, a escrituração faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao fisco demonstrar sua inveracidade.

DESPESAS OPERACIONAIS. INDEDUTIBILIDADE. São indedutíveis pagamentos realizados por serviços prestados a outra pessoa jurídica ou notas fiscais emitidas em nome de terceiros.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA DE OFÍCIO COM MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO POSTERIOR AO TÉRMINO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. POSSIBILIDADE. Além da multa de ofício sobre o tributo devido e não recolhido, incide também a multa isolada, quando há falta de pagamento de estimativas. Inexiste previsão legal para que se deixe de lançar a multa isolada após o encerramento do período de apuração.

ENCARGOS MORATÓRIOS S/ PENALIDADE DE OFÍCIO. LEGALIDADE E legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

DESPESAS INDEDUTÍVEIS PARA EFEITO DE IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO PARA A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. Descabida a pretensão do Fisco de estender à CSLL, sem amparo legal, as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ. São diversas as bases de cálculo de um e outro tributo.

Em síntese, portanto, de todas as despesas inicialmente glosadas no auto de infração, a DRJ apenas manteve a glosa dos valores relativos a dois prestadores de serviço, no total de R\$78.348,00, sob a justificativa de “*os comprovantes acostados aos autos não dizerem respeito à impugnante*” e, ainda, manteve a incidência concomitante das multas isolada e de ofício:

No contexto, apenas duas despesas não dizem respeito diretamente à impugnante: despesa relativa a **TVSBT CANAL 4 DE SÃO PAULO S A, R\$28.125,00**, apenas uma nota de débito relacionando serviços prestados a outra empresa do grupo, não sendo possível asseverar diante de tal documento o direito a sua dedutibilidade. Para outra despesa **SIM SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA, R\$50.223,00**, foi apresentada nota fiscal em nome de outra empresa pagadora. Fls. 422.

Assim, ao final, após recálculo do lançamento na DRJ, restaram exigíveis:

A) R\$ 19.587,00 em Imposto de Renda Pessoa jurídica (IRPJ) e R\$ 11.752,20 em Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ambos acrescidos de multa de 75% e juros de mora;

B) Multas isoladas sobre estimativas de IRPJ e CSLL, referentes a fevereiro e dezembro de 2010, nos valores de R\$ 3.515,63 e R\$ 2.109,38 respectivamente;

Irresignado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, em que defendeu (a) a improcedência da autuação em razão da dedutibilidade das despesas glosadas por sua comprovada natureza operacional; (b) a improcedência do lançamento de CSLL pela inaplicabilidade das regras de (in)dedutibilidade do IRPJ à CSLL; e (c) a improcedência dos lançamentos de multas isoladas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento.

Despesas operacionais – comprovação e dedutibilidade

Como exposto, o auto de infração discutido nos presentes autos tem por origem a glosa da dedução de despesas pela apontada falta de comprovação das despesas. Relatou o auditor no Termo de Verificação Fiscal que o fundamento geral da lavratura do auto foi a não apresentação “*de elementos suficientes a identificação do tipo de serviço prestado, bem como, os documentos necessários a comprovação da efetiva existência da despesa, resultando em não comprovação do direito à sua dedutibilidade*”.

Em específico, neste momento processual restam controversas tão somente as duas despesas relativas às empresas TVSBT CANAL 4 DE SÃO PAULO S.A. e SIM SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA..

Sobre estas despesas, o auditor fiscal chegou a tecer as seguintes considerações, as quais foram igualmente adotadas pela DRJ na decisão recorrida:

Foi apresentada para despesa relativa a TVSBT CANAL 4 DE SÃO PAULO S A, R\$28.125,00, **apenas uma nota de débito relacionando serviços prestados a outra empresa do grupo**, não sendo possível asseverar diante de tal documento o direito a sua dedutibilidade. Para outra despesa SIM SERVICOS FINANCEIROS LTDA, R\$50.223,00, **foi apresentada nota fiscal em nome de outra empresa pagadora**. Em resposta da Intimação 0008 quanto a essas questões e as demais, a contribuinte apresenta apenas argumentos internos não consubstanciados em outros documentos probatórios.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente defende a “comprovada natureza operacional” destas despesas, apontando tratar-se de dispêndios necessários, usuais e comprovados, nos termos do art. 299 do RIR/99.

De fato, a legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica permite a dedução das despesas operacionais, definidas nos termos do art. 47 da Lei 4.506/1964:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

A partir do que dispõe a legislação, entendo que, embora sejam factíveis as considerações da Recorrente quanto à necessidade das despesas para realização de seu objeto social, a questão que se coloca no caso em tela é prévia à análise das características da despesa, pois diz respeito à sua comprovação.

Apenas é possível se falar em despesas necessárias quando estas estiverem devidamente comprovadas, com os documentos idôneos a demonstrar o dispêndio, sua origem e motivação. Sem tal comprovação, sequer se ingressa na análise da utilidade, necessidade ou importância da despesa para a atividade da pessoa jurídica.

Isto é: primeiro há de saber se a despesa existiu e se está comprovada. Só então é que se passa à sua “valoração”.

No caso em tela, entendo que as despesas não podem ser consideradas suficientemente comprovadas.

A respeito da despesa relativa à empresa SIM SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA., a glosa se refere especificamente à Nota Fiscal n. 297 (e-fl. 596). Na nota em questão, consta como tomador o BANCO DAYCOVAL S.A. – CNPJ 62.232.889/0001-90, pessoa jurídica diversa da Recorrente, conforme se depreende da mera leitura de referido documento fiscal.

É certo que a pessoa jurídica apenas pode deduzir em sua apuração de imposto de renda as despesas por ela própria incorridas, não sendo possível aproveitar o efeito fiscal de despesas arcadas por terceiros, senão mediante expressa previsão legal em casos específicos. É este o sentido da norma, à luz inclusive da lógica contábil. Nesse sentido, o seguinte julgado deste Conselho:

DESPESAS NECESSÁRIAS. São necessárias as despesas pagas para a realização das operações da contribuinte. No caso, se provado que tais despesas/custos são necessárias para outra pessoa jurídica, e, portanto, dedutíveis para esta outra empresa, indedutíveis são para a contribuinte em questão. (CARF – Acórdão 1302-006.399 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Sessão de 14 de março de 2023)

Cumprе observar que, ainda no curso da fiscalização, em atendimento ao Termo de Intimação n. 8, a Recorrente afirmou (e-fl. 194):

“Em relação ao item 20 do Anexo esclarecemos que a nota fiscal emitida pela empresa SIM SERVIÇOS não se refere a serviços tomados por outra empresa, pois os serviços foram tomados pela PAN Seguros. Apenas houve um erro formal de identificação do tomador de serviços quando da emissão do documento fiscal.”

Portanto, afirma a Recorrente tratar-se de erro formal na emissão do documento fiscal por parte da prestadora, mas que seria a Recorrente a real beneficiária daquela prestação de serviço.

Ainda que hipoteticamente se possa superar o que de fato consta no documento fiscal, à luz da verdade material, o fato é que a Recorrente não trouxe nenhum elemento de prova nesse sentido.

Tendo trazido em seu recurso voluntário a suposta composição (memória de cálculo) do valor consignado na nota fiscal glosada, a Recorrente poderia, por exemplo, ter apresentado o relatório demonstrativo dos Prêmios de Seguro, Crédito Pessoal e Crédito Veículo relativos à prestação de serviço, ou o contrato que justifica os percentuais de comissão e de bônus. Além, é claro, do efetivo comprovante de pagamento do valor constante da nota fiscal, em data compatível com os fatos, a demonstrar que foi a ela a beneficiária do serviço e responsável pelo seu pagamento.

Enfim, para afastar o que consta na Nota Fiscal, caberia à Recorrente comprovar de fato ter sido ela a efetivamente incorrer naquela despesa.

Apenas com base na Nota constante dos autos e na falta de outros documentos, forçoso concluir que a despesa não é da Recorrente e, portanto, não pode por ela ser aproveitada como despesa dedutível.

Já com relação à despesa relativa ao pagamento efetuado à TVSBT CANAL 4 DE SÃO PAULO S.A., a glosa se deu pelo fato de, nas palavras do auditor, ser “apenas uma nota de débito relacionando serviços prestados a outra empresa do grupo”.

A nota de débito em questão (e-fl. 599) de fato aponta como pagadora o CNPJ 33.245.762/0001-07, pertencente à Recorrente, embora mencione sua antiga razão social (“Panamericana de Seguros S.A.”).

No entanto, a descrição faz referência à “Utilização do Estúdio 4” em distintos dias para gravação do “Sorteio Bem de Vida” e “Sorteio Banco Panamericano”.

Na fiscalização, a Recorrente esclareceu tratar-se de campanha de marketing feita em conjunto por ambas as empresas:

“Em relação ao documento fiscal citado no item 21 do Anexo à intimação, esclarecemos que o documento fiscal emitido (Nota de débito) refere-se ao reembolso dos serviços de utilização de espaço da empresa TVSBT, em que a PAN Seguros em conjunto com o Banco PAN promoveram uma campanha de marketing utilizando este espaço e reembolsando as despesas.”

Não obstante despesas com eventos de marketing sejam a princípio necessárias para a consecução das atividades empresariais, sem maiores provas é impossível confirmar que, neste caso específico, se está diante de uma despesa enquadrável nos requisitos legais para dedutibilidade.

Uma vez que não constam nos autos maiores detalhes sobre os eventos em questão, bem como sobre o rateio de custos entre as empresas, não há como afastar as conclusões adotadas pelo auditor fiscal e pela DRJ.

Diga-se de passagem que a nota de débito se refere à atividade estranha ao objeto social principal da TVSBT, o que torna ainda mais imperativa a necessidade de comprovar as circunstância e características daquele evento.

Assim, mantenho integralmente as glosas sobre as despesas em questão por não ser possível comprovar se as despesas são efetivamente da Recorrente.

Aplicabilidade das regras do IRPJ à CSLL

Com relação à alegada improcedência do lançamento de CSLL pela inaplicabilidade das regras de (in)dedutibilidade do IRPJ à CSLL, entendo não assistir razão ao contribuinte.

Isso porque a DRJ expressamente apontou que o valor da CSLL que reputou devida após o julgamento (R\$11.752,20) refletia apenas a contribuição incidente sobre as duas glosas já tratadas, as quais foram reputadas como não pertencentes à empresa.

Assim, exceto quanto aos valores reportados no inciso 6.1 deste arrazoado (R\$ 78.348,00), despesas não pertinentes a empresa, portanto, contribuição devida de R\$ 11.752,20 (=R\$ 78.348,00 X 15%). Exceto tais valores, s.m.j., é legalmente descabida a exigência da CSLL uma vez desconsideradas as normas pertinentes à matéria.

Portanto, não se trata de pura e simples “extensão” dos efeitos do IRPJ à CSLL, mas de reconhecimento de que aquelas despesas não são pertencentes à pessoa jurídica.

Tampouco se trata de erro material da DRJ, na medida em que todos os demais reflexos na CSLL restaram excluídos pela decisão recorrida, mantida tão somente neste ponto específico.

Assim, não assiste razão à Recorrente neste ponto.

Multa isolada

Por fim, no que tange à multa isolada, entendo que assiste razão à Recorrente.

A respeito da questão jurídica relativa à concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, não se trata de matéria nova perante este Conselho Administrativo. Na verdade, o tema foi e continua sendo objeto de intensa controvérsia administrativa, com posicionamentos louváveis em diferentes sentidos, ainda que antagônicos. Em especial, há maior controvérsia sobre a aplicação temporal da Súmula 105 do CARF, à luz da alteração promovida pela Lei n. 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/1996.

Basicamente, entre aqueles que reconhecem a validade da Súmula 105 do CARF, a divergência se dá em torno de sua aplicação temporal. Para uma primeira corrente, a Súmula 105 do CARF tem sua eficácia temporal limitada aos fatos geradores ocorridos antes de 2007, em função da alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007. Em sentido contrário, há também o entendimento de que, mesmo com referida mudança legislativa, não houve alteração substancial do sentido da norma jurídica e, portanto, a Súmula permanece sendo aplicável.

Os seguintes precedentes (dentre tantos outros), exemplificam ambos os posicionamentos:

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

Ano-calendário: 2014, 2015

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE. O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício” alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. (CARF - Acórdão nº 1201-006.210 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 19 de outubro de 2023)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

(CARF - Acórdão nº 9101-006.618 – CSRF / 1ª Turma – Sessão de 14 de junho de 2023)

Entendo ser o segundo entendimento o mais acertado e por isso o adoto neste caso. Em síntese, entendo que a Súmula 105 do CARF é aplicável a todos os casos, independentemente da competência em que aplicadas as multas, em função da natureza de referidas penalidades, que não foi alterada em essência pela Lei 11.488/2007.

Vejamos o que diz o artigo 44 da Lei 9.430/1996, já com as alterações promovidas por referida Lei:

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.

Em primeiro lugar, há de se notar que o caput do artigo tinha a mesma redação, mesmo antes da Lei 11.488/2007, isto é, “serão aplicadas”, de forma que a alteração legal não fez qualquer diferença neste ponto. Faço tal observação, pois há entendimentos que enxergam, nessa redação imperativa, a justificativa para a incidência conjunta de ambas as multas.

Em minha visão, a questão é, na verdade, pertinente à natureza das penalidades, e não à redação do dispositivo legal. Em outras palavras, de “essência” da norma, e não de “forma”.

Neste ponto específico, faço referência ao voto condutor do Acórdão n. 9101-005-692, de relatoria da Conselheira Livia de Carli Germano:

“Não obstante, compreendo que, muito embora a Lei 11.488/2007 tenha trazido alterações no texto do artigo 44 da Lei 9.430/1996, a norma, em sua essência, não foi alterada, sobretudo no que diz respeito à cobrança da multa isolada.

É dizer, a simples mudança na forma de escrever o disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996, com a devida vênia, não muda a norma, tampouco a natureza da multa isolada em relação à multa de ofício, quando esta é aplicada no caso concreto.

Riccardo Guastini aponta a diferença entre texto e norma, indicando que o texto é o objeto da interpretação jurídica, sendo a norma o seu resultado. O autor define interpretação jurídica como “a atribuição de sentido (ou significado) a um texto normativo.” (GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. Edson Bini (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 23). Assim, o discurso do intérprete seria construído na forma do enunciado standard “T significa S”, em que T equivale ao texto normativo e S equivale ao sentido ou significado que lhe é atribuído.”

Nessa toada, entendo que a norma jurídica do art. 44 da Lei 9.430/1996 não foi suficientemente alterada, no que de fato importa, isto é, as hipóteses infracionais que dão ensejo às penalidades.

A multa de ofício de 75%, prevista no inciso I, aplica-se à falta de pagamento de imposto ou contribuição, ao passo que a multa isolada de 50% refere-se às estimativas mensais não recolhidas, de tal forma que não se pode olvidar que estas são meras antecipações do tributo devido, não sendo tributo autônomo.

Assim, embora sejam penalidades distintas, voltadas a infrações distintas, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

A título ilustrativo, destaco a argumentação contida no Acórdão CSRF 9101-006.782, da 1ª Turma:

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.

Há de se observar ainda que a consunção é justamente o fundamento que já fundamentava os precedentes que vieram a redundar na edição da Súmula 105 do CARF.

Veja-se o Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, que consta como o último acórdão precedente à Súmula 105 do CARF:

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

Portanto, se a própria Súmula 105 do CARF é baseada na absorção das penalidades, entendo que o entendimento que ela sufraga é também aplicável a fatos geradores mais recentes, uma vez que se está diante de entendimento sumular baseado na norma, e não no texto legal.

Por fim, destaco que, sobre o tema, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, inclusive em julgados recentes:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (...)5. Nesse sentido, no caso em apreço, me valho da linha argumentativa a muito difundida nessa Corte, segundo a qual preleciona pela aplicação do princípio da consunção ao exigir o cumprimento de medidas sancionatórias. A rigor, o princípio da consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, prevalecendo a maior, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração. Precedentes no mesmo sentido (STJ – Recurso Especial n. 2.104963 – Sessão de 05/12/2023)

Assim, entendo que o entendimento contido na Súmula 105 do CARF é aplicável aos fatos geradores ocorridos mesmo após a edição da Lei 11.488/2007, considerando que esta não promoveu alteração na natureza das infrações.

Assim, neste ponto, acolho as alegações da Recorrente.

Ante todo o exposto, conheço do recurso voluntário para dar-lhe provimento parcial, unicamente para afastar a incidência da multa isolada, mantida a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Redator Designado.

2. Não obstante o substancioso voto do eminente Relator, o colegiado, por voto de qualidade, divergiu quanto à multa isolada (estimativa), conforme fundamentos elencados a seguir.

3. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12 de cada ano.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, **o imposto de renda das pessoas jurídicas será** determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, **por períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pela **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

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

4. Feita a opção pelo lucro real anual, nos termos da Lei nº 8.981, de 1995, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de apuração de prejuízo fiscal.

Art. 35. A pessoa jurídica **poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de **balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto**, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) **deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;**

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º **Estão dispensadas do pagamento** de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a **existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário**. (Grifo nosso)

5. Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, a Lei 9.430, de 1996, em sua redação original, estabelecia que no caso de não recolhimento a multa isolada deveria incidir sobre a “totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”. Veja-se:

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

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

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

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

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

[...]

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

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

6. Como se vê, as penalidades previstas nos incisos I, II e no §1º, IV, referem-se à falta de pagamento de tributo, ou seja, incidem sobre a mesma base de cálculo.

7. Por conseguinte, na vigência dessa redação, a jurisprudência do Carf firmou-se no sentido de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício por falta de pagamento de tributo apurado ao final do exercício, devendo subsistir a multa de ofício. O que ensejou a Súmula Carf nº 105:

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.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

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

A Súmula CARF nº 105, que enuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso V, da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, tem aplicação em face de multas lançadas tendo por referência infrações cometidas **antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007**. Tal súmula se aplica inclusive nos casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão Carf nº 9101-002.502, de 12/12/2016) (Grifo nosso)

8. Posteriormente, com a edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, a penalidade sobre o não recolhimento da estimativa passou a incidir sobre o “valor do pagamento mensal” e não mais sobre a “totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

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

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

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

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

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

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

9. Tal posicionamento é registrado inclusive no acórdão CSRF/01-05.838, de 2008, reproduzido pelo acórdão 9101-001.261, de 2011, um dos acórdãos precedentes da Súmula Carf nº 105. Veja-se:

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal.

Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo **a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "sobre a totalidade ou diferença de tributo", mas apenas sobre "valor do pagamento mensal" a título de recolhimento de estimativa**. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei nº 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo. (Grifo nosso)

10. Verifica-se, pois, que a multa de ofício de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração e declaração inexata, como por exemplo: glosa de despesa, omissão de receita, dentre outras possibilidades, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I).

11. A multa isolada de 50%, por sua vez, é devida na hipótese de falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida, inclusive, após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II). Nesse sentido, a Súmula Carf nº 78:

Súmula CARF nº 178: 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).

12. Tal raciocínio está em consonância com a Súmula Carf nº 82, cujo teor assenta: *“Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”*. Afinal, a vedação refere-se ao lançamento de ofício da estimativa não recolhida e não à multa isolada.

13. Caso o contribuinte, mesmo na hipótese de apuração de prejuízo fiscal em determinado mês, opte por não levantar balancete/balanco de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Note-se que o lucro real anual é uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

14. Como se vê, as multas têm suportes fáticos e legais diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em *bis in idem*.

15. Por conseguinte, não há falar-se em aplicação do princípio da consunção à espécie. A propósito, veja-se o conceito de consunção:

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, **há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta.** Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de *minus* e *plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio *major absorbet minorem*. [...] A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta. Há consunção, quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente¹.

¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Volume 1- Parte Geral. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 211/213.

16. Verifica-se, pois, que na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distinto.

17. Nestes termos, conclui-se que o enunciado da Súmula Carf nº 105, alcança somente fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 2007, que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996. Nesse sentido tem-se posicionado a Câmara Superior de Recursos Fiscais, veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido quanto ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL. (Acórdão Carf nº 9101-002.750, de 04 de abril de 2017)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos 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.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão Carf nº 9101-003.915, de 04 de dezembro de 2018)

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007. (Acórdão Carf nº 9101-004.593, de 05 de dezembro de 2019)

18. No caso em análise, a multa isolada refere-se à falta de recolhimento de estimativa no ano-calendário 2010; portanto, é devida a multa isolada.

Tributação reflexa: CSLL

19. No tocante à aplicação das regras do IRPJ à CSLL, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

20. Nesse sentido, O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em razão da decorrência dos mesmos fatos e elementos de prova.

Conclusão

21. Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior