



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 16327.720719/2019-36
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-011.059 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de outubro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDIANA SEGUROS S/A

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento, devendo a unidade de origem da RFB, por ocasião da execução do presente julgado, avaliar a aplicação do art. 15 da Lei 14.689, de 2023. Não votaram em relação ao conhecimento os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Mário Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, em razão do julgamento ter sido proclamado na sessão de 27/09/2022. No mérito, não votou a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, em razão de voto proferido pelo conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho na sessão de 27/09/2022

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Marcelo Milton da Silva Risso, Mário Pereira de Pinho Filho, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado), Mario Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

(suplente convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (suplente convocada), Eduardo Newman de Mattera Gomes, Sheila Aires Cartaxo Gomes e Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamentos para cobrança do IRPJ e CSLL e de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais, em razão de falta de adição na determinação da base de cálculo do montante relativo à amortização de ágio oriundo da compra pela Liberty International Brasil Ltda, CNPJ: 01.367.211/0001-20 da empresa Indiana Seguros S.A, CNPJ: 61.100.145/000-59.

Os créditos originais e principais, somados às multas isoladas, perfazem a monta de R\$ 34.912.386,43.

O relatório fiscal encontra-se à fl. 1132/1170.

Impugnado o lançamento às fls. 1184/1215, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG julgou-o procedente em parte, para ajustar o crédito lançado após as compensações do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, até o limite legal de 30% do lucro apurado (fls. 1577/1589).

Cientificado da decisão de primeira instância, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário às fls. 1601/1634.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário e razões ao recurso de ofício às fls. 1670/1713.

De sua vez, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, após negar provimento ao recurso de ofício, deu provimento ao recurso do sujeito passivo por meio do acórdão 1301-002.239 - fls. 1730/1740.

Inconformada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 1742/1764, pugnando, ao final:

- (a) fosse conhecido o recurso, face à observância aos requisitos de admissibilidade previstos art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF;
- (b) fosse dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido, nos quesitos objeto da presente insurgência; e
- (c) fosse determinado o retorno dos autos à Turma *a quo*, para que se analise as demais matérias consideradas prejudicadas pelo acórdão recorrido, em decorrência do restabelecimento da autuação.

Em 22/5/17 - às fls. 1768/1771 - foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional para que fosse rediscutida a matéria “**Possibilidade da exigência legal de confusão patrimonial envolver empresas-veículos**”.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, do recurso da União, bem como do despacho que lhe deu seguimento, o autuado apresentou suas contrarrazões às fls. 1777/1792 propugnando pelo desprovimento do recurso.

O Recurso Especial foi julgado pela 1ª Turma da 1ª Seção na sessão plenária de 7/3/18, ocasião em que lhe foi dado provimento e determinado o retorno ao colegiado *a quo* para o julgamento das demais matérias consideradas prejudicadas pela acórdão recorrido – acórdão n.º 9101-003.468 às fls. 1861/1905.

Cientificado do resultado do julgamento, o autuado opôs Embargos de Declaração às fls. 1920/1927, suscitando omissões e contradições no acórdão de recurso especial, mas que foram rejeitados pelo Presidente Substituto da CSRF às fls. 1937/1940.

Às fls. 1969/2006, foi acostada a peça inaugural da ação anulatória proposta pelo sujeito passivo, na qual fez constar, no tópico destinado a descrever o objeto da ação, que:

1. A presente Ação Anulatória visa ao cancelamento dos débitos de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (“IRPJ”) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSL”) lançados nos autos do Processo Administrativo 16327.721121/2014-50, juntamente com a penalidade de ofício (75%) e juros.

2. Desde já a Autora esclarece que, apesar de esse lançamento ter sido formalizado para também exigir penalidade isolada (50%) de forma concomitante à multa de ofício, essa parcela específica, assim como os juros exigidos sobre multas, não serão objeto deste caso, por se tratar de matérias ainda pendentes de análise pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), conforme consignado em despacho da própria Receita Federal do Brasil na Intimação Dicat/Ecob n.º 1.064/2018, de 27.12.2018 (doc. n.º 3):

“Deverá ser aguardado o julgamento, pela turma a quo, das matérias referentes à aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada e dos juros sobre a multa.” (não destacado no original)

3. Por esse motivo, a presente ação anulatória refere-se somente à discussão acerca da exigibilidade dos valores de IRPJ e CSL decorrentes da glosa de despesas de amortização fiscal de ágio que foram deduzidas pela Autora nos anos-calendários de 2009 a 2012, com os respectivos juros de mora sobre principal e multa de 75%. A Autora não renunciou à discussão administrativa no que diz respeito à multa isolada de 50% e aos juros sobre multas, que ainda aguarda julgamento pelo CARF.

Em cumprimento ao contido no acórdão de recurso especial, aquele mesmo colegiado ordinário, julgando os demais pontos do recurso voluntário, negou provimento ao recurso de ofício e deu parcial provimento ao voluntário para afastar a incidência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas – acórdão n.º 1301-004.378 – às fls. 2028/2034.

Não satisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Embargos de Declaração às fls. 2036/2041, alegando contradição e obscuridade nesse novo acórdão de recurso voluntário, mas que também foram rejeitados pelo Presidente da Turma às fls. 2045/2051.

Cientificada da rejeição, a União interpôs Recurso Especial às fls. 2053/2078, requerendo, além do conhecimento do recurso, seu provimento para que fosse restabelecida a multa isolada.

Em 22/5/20 - às fls. 2082/2086 - foi dado seguimento ao recurso da Fazenda Nacional para que fosse rediscutida a matéria relativa à **“cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício proporcional para fatos geradores ocorridos após 2007”**.

Cientificado do acórdão dos recursos voluntário e de ofício, do recurso da União, bem como do despacho que lhe deu seguimento em 8/6/20 (fl. 2094), o autuado apresentou em 17/6/20 suas contrarrazões tempestivas às fls. 2097/2115 propugnando pelo não conhecimento do recurso e, sucessivamente, pelo seu desprovimento.

É, finalmente, o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Antes de adentrarmos ao mérito, cumpre registrar que o recorrido atravessou petição, reiterado pelo patrono da tribuna, no sentido de que fossem aplicados ao caso as disposições da *novel* legislação que passou a tratar do “voto de qualidade”, notadamente a exclusão da multa forte no parágrafo 9º-A do artigo 25 do Decreto 70.235//72, com a redação dada pela Lei 14.689/23 c/c artigo 15 desse último diploma, que assim dispõem:

Decreto 70.236/72

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Vide Decreto n.º 2.562, de 1998) (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001) (Vide Medida Provisória n.º 449, de 2008

[..]

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 9º-A. **Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo.** (Incluído pela Lei n.º 14.689, de 2023)

Lei 14.689/23

Art. 15. O disposto no § 9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, aplica-se inclusive aos casos já julgados pelo Carf **e ainda pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação desta Lei.**

Todavia, considerando que há nos autos notícias de interposição de ação anulatória de débito relacionada ao processo **16327.721121//2014-50**, decidido favoravelmente à Fazenda Nacional pelo voto de qualidade em 7/3/18, e que pode, eventualmente, já ter ocorrido julgamento de mérito pelo TRF, competirá à unidade de origem da RFB, por ocasião da execução do presente acórdão, avaliar e aplicar a este julgado, se for o caso, os efeitos jurídicos decorrentes das alterações e inovações legislativas acima citadas.

Feito o registro, prossigamos.

A Fazenda Nacional tomou ciência (*presumida*) do despacho que rejeitara seus embargos tempestivos em 22/5/20 (processo movimentado em 22/4/20 (fl. 2052) e apresentou seu recurso tempestivamente em 28/4/20, consoante se denota de fl. 2079. Passo, com isso, à análise dos demais pressupostos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria relativa à **“cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício proporcional para fatos geradores ocorridos após 2007”**.

O acórdão guerreado foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação deste Colegiado:

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo, devendo subsistir, nesses casos, apenas a multa de ofício.

A decisão foi no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, na parte devolvida ao colegiado em razão de decisão da 1ª Turma da CSRF, em: (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e (ii) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a incidência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Giovana Pereira de Paiva Leite e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que votaram por manter essa exigência.

Do conhecimento.

Como já anunciado, a discussão dos autos cinge-se em determinar se pode haver, ou não, cobrança da multa de ofício a que alude o inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96, conjuntamente àquela prevista na alínea “b” do inciso II do mesmo dispositivo. Veja-se a redação dada pela Lei 11.488/07:

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:

[...]

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.

As estimativas que serviram de base de cálculo para a exigência da multa foram aquelas apuradas em função do procedimento de ofício, conforme se extrai do fragmento do relatório fiscal a seguir:

34 A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos;

35 No caso sob exame, conforme cópias da DIPJ, nas fichas 11 (estimativas IRPJ), ficha 16 (estimativas de CSLL) e, da escrituração do contribuinte relativa ao ano-calendário 2009 a 2012 (Livros de Apuração do Lucro Real e Demonstrativos da Base de Cálculo da CSLL), evidencia-se que o contribuinte apurou, em todos os meses, as estimativas com base em balanço ou balancete de suspensão. Em vista das infrações apuradas neste lançamento e fazendo as devidas adições na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL apurou-se as estimativas devidas como antecipação dos valores devidos no ajuste anual.

O colegiado *a quo* decidiu por afastar a multa isolada, por concluir ser ela inaplicável em concomitância com aquela proporcional calculada sobre o valor do tributo lançado ao final do período de apuração.

Para tanto, após assentar o entendimento de que a multa isolada somente seria aplicada aos casos em que os contribuintes, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixam de recolher as estimativas mensais, sugerindo devidas apenas quando e quanto à apuração efetuado pelo próprio sujeito passivo e não em razão de procedimento de ofício, o colegiado ainda concluiu que a multa de ofício proporcional absorveria aquela aplicada isoladamente, pois se assim não o fosse, seria uma forma de exacerbar a penalidade sem previsão legal. Confira-se:

A multa isolada não se destina a apenar omissão de receitas e tampouco infrações como dedução indevida de despesas, exclusão não autorizada ou falta de adição ao lucro líquido. Para tais infrações aplica-se a multa de ofício, cobrada juntamente com o tributo, do qual ela é acessório. Trata-se, portanto, de multa vinculada ao tributo, diferente da outra que se exige de forma isolada.

A multa isolada, diferentemente da multa de ofício, foi instituída para punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixam de recolher as estimativas mensais. Isso porque, encerrado o ano base, já não é juridicamente viável exigir as estimativas, pois elas têm natureza de antecipação do tributo apurado no final do período. Encerrado o período de apuração, o Fisco só pode exigir o valor efetivamente devido, e não mais as antecipações apuradas por estimativa.

[...]

Até o advento da multa isolada, a norma que determinava o recolhimento das estimativas mensais àqueles que optassem pelo lucro real anual não era, na prática, obrigatória, pois destituída de sanção específica para seu descumprimento. Por isso, o recolhimento das estimativas se tornara mera recomendação, a qual o contribuinte atendia se lhe conviesse, porque o descumprimento não tinha qualquer consequência.

É nesse contexto que surgiu a figura da multa isolada, cujo propósito específico é apenar o descumprimento da norma que impõe, aos que optaram pelo lucro real anual, o recolhimento mensal por estimativa ou, opcionalmente, o levantamento de balancete de verificação, visando suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Essa, em linhas gerais, é a finalidade da multa isolada. Para tais situações foi concebida. Aplicá-la a casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, além de ser um desvio, é uma forma de exacerbar a penalidade sem previsão legal para tanto.

A par dessas razões, existe ainda um entendimento de que a aplicação da multa vinculada afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. O E. Superior Tribunal de Justiça - STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a proferida no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS. Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Herman Benjamin, se pode extrair o trecho abaixo:

Já a recorrente, após indicar os acórdãos de nº **9101-003.002** e **9101-002.745** como paradigmas a demonstrar a divergência jurisprudencial, sustentou que ambas as multas deveriam se mantidas hígidas, já que tratar-se-iam de diferentes hipóteses de incidência.

De sua vez, a recorrida sustentou que o recurso não deveria ser conhecido, eis que, segundo sua percepção, a decisão recorrida teria se fiado em entendimento manifestado em súmula vinculante deste CARF, a saber, a de nº 82.

Ainda sustentou que haveria diferenças nas fundamentações adotadas, aqui e lá. Aqui, segundo insiste, o colegiado recorrido teria definido um limite temporal para a imposição da multa isolada, que seria até o encerramento do período de apuração, consoante o

entendimento sumulado (Sum. 82), enquanto que nos paradigmáticos, o fundamento teria sido a inaplicabilidade da Súmula CARF 105 para períodos posteriores a 2007.

Não é bem assim.

Esclareça-se, de plano, que a Súmula CARF 82 não trata da cobrança de multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, mas sim da cobrança das próprias estimativas. Ou seja, encerrado o período de apuração, não é mais dado ao Fisco o direito de cobrar as estimativas eventualmente não recolhidas ao longo do período de apuração, já que passam a integrar o valor do tributo ao final apurado. É essa, inclusive, a sua dicção:

Súmula CARF n.º 82:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF n.º 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Nesse sentido, o esclarecimento acima já seria suficiente a rechaçar a alegação de que a decisão recorrida teria sido fundamentada no entendimento dessa súmula.

O mesmo se aplica à percepção que sujeito passivo expressa no sentido de que o colegiado *a quo* teria definido um limite temporal para a imposição da multa.

Veja-se, o fundamento que se extrai-se do voto condutor do recorrido é no sentido de que as estimativas **apuradas pelo próprio contribuinte** e não recolhidas, não poderiam ser mais cobradas após o encerramento do período, forte na sumula acima citada, mas apenas objeto de multa isolada. Seria uma espécie de “compensação”: já que não se pode cobrar as estimativas, cobra-se a multa isolada nos casos em que o próprio contribuinte as apura e não as recolhe.

Já nos casos de estimativas apuradas pelo Fisco, em razão de infrações identificadas no procedimento de ofício, o entendimento da turma recorrida foi no sentido de que somente a multa de ofício proporcional seria devida.

É o que se extrai, com clareza, da análise dos dois parágrafos do voto condutor a seguir, com destaques meus:

A multa isolada não se destina a apenar omissão de receitas e tampouco infrações como dedução indevida de despesas, exclusão não autorizada ou falta de adição ao lucro líquido. Para tais infrações aplica-se a multa de ofício, cobrada juntamente com o tributo, do qual ela é acessório. Trata-se, portanto, de multa vinculada ao tributo, diferente da outra que se exige de forma isolada.

A multa isolada, diferentemente da multa de ofício, foi instituída para punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixam de recolher as estimativas mensais. Isso porque, encerrado o ano base, já não é juridicamente viável exigir as estimativas, pois elas têm natureza de antecipação do tributo apurado no final do período. Encerrado o período de apuração, o Fisco só pode exigir o valor efetivamente devido, e não mais as antecipações apuradas por estimativa.

Reforçam o entendimento acima, os esclarecimentos prestados pelo presidente da turma *a quo*, quando decidiu rejeitar os embargos da Fazenda Nacional, nos seguintes termos:

a) O trecho citado pela Embargante constitui apenas *parte de um dos dois fundamentos* adotados pelo Colegiado recorrido para afastamento da aplicação da multa isolada. O que se constata, ao se considerar o inteiro teor do voto acima, é que o primeiro dos fundamentos do embargado é no sentido de impossibilidade de aplicação da multa isolada a infrações como dedução indevida de despesas, exclusão não autorizada ou

falta de adição ao lucro líquido *após o encerramento do ano-calendário (período de apuração)*.

b) Destarte, é neste contexto da fundamentação constante do voto condutor do recorrido, qual seja, de impossibilidade de aplicação da multa isolada após o encerramento do respectivo período de apuração, que devem ser interpretados o trecho e a ementa citados pela Embargante em seu recurso.

[...]

Por fim, quanto ao outro fundamento autônomo deduzido pelo recorrido para afastamento da aplicação da multa isolada (aplicação do princípio da consunção), deixo de me manifestar, por não ter sido objeto de qualquer manifestação da Embargante no recurso em tela.

Nesse rumo, o que importará para se determinar a divergência jurisprudencial é se o paradigma tratará de lançamento de multa isolada em razão de estimativas não recolhidas, efetuado em relação a fatos geradores pós 2007 e após o encerramento do período de apuração; e se essas estimativas não recolhidas decorreram de infrações apuradas em procedimento de ofício, no qual se cobrou, ainda, a correspondente multa de ofício proporcional.

Pois bem.

Analisando-se o paradigma de nº **9101-003.002**, resta-me patente a divergência de interpretação. O anos calendários envolvidos são 2010 e 2011, logo, posteriores a 2007. As estimativas não recolhidas foram apuradas em procedimento de ofício, resultantes de ajustes promovidos na base de cálculo dos tributos e, como centro das discussões, houve o lançamento concomitante da multa de ofício proporcional.

Com efeito, vejo que basta a análise desse paradigma para identificar a divergência a ser dirimida por este colegiado, tal como demonstrado pela recorrente. A menção à Súmula CARF nº 105 se deu apenas a título de reforço argumentativo, quando a redatora daquele voto vencedor passou a discorrer sobre a evolução legislativa relacionada ao tema e concluiu que as infrações cometidas depois das alterações promovidas pela MP 351/2007 não devem observância a ela.

Assim sendo, ratifico o seguimento dado previamente ao recurso, encaminhado para dele conhecer e já passo à análise de mérito.

Do mérito.

Quanto ao mérito, não se trata de matéria nova nesta Turma, que por maioria de votos, em julgamento de minha relatoria, deu provimento ao recurso da União ao admitir a concomitância das multas em relação a fatos geradores ocorridos após a edição da Medida Provisória 351/2007. Refiro-me ao acórdão 9202-010.722, prolatado na sessão de 27.4.23.

Confira-se as razões por mim declinadas naquela oportunidade, ora reiteradas:

Cumprido destacar, de início, que a opção pelo Lucro Real como forma de tributação do IRPJ, impõe a que o contribuinte apure, em regra, trimestralmente seu resultado tributável. Definiu o artigo 1º da Lei 9.430/96, que as apurações deveriam ser encerradas nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário

Todavia, **à sua opção**, o contribuinte poderia apurar seu Lucro Real em 31 de dezembro de cada ano, desde que o imposto fosse antecipado, mensalmente, 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 32,34e35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

Note-se, até aqui, a preocupação do legislador em que o sujeito passivo recolhesse o imposto ou antecipasse parcela dele ao longo do ano. Trimestralmente, a partir da apuração do Lucro Real; ou mensalmente, a partir de uma apuração que em tudo se assemelha a do Lucro Presumido.

Com isso, procurou garantir o legislador o fluxo constante de ingresso de recursos e foi nesse contexto é que se instituiu a multa isolada pelo não recolhimento dessas antecipações que são caras à composição do orçamento público.

Afora a hipótese de se suspender ou reduzir o recolhimento dessas antecipações prevista no artigo 35 da Lei 8.981/95¹, o ponto é que uma vez apurado o valor a ser antecipado, não havia outra alternativa que não o seu recolhimento por parte do contribuinte, sob pena de lhe ser imposta a multa de 50% sobre essa parcela não antecipada.

Referido valor (a antecipação) poderia ser utilizado na apuração em 31 de dezembro, reduzindo o montante do IR apurado a ser recolhido ou lhe garantido, como crédito, saldo negativo restituível/compensável devidamente corrigido pela Selic.

Uma vez apurado o IRPJ em 31 de dezembro por meio do procedimento de ofício, haverá a imposição da clássica e frequente multa de ofício proporcional a que alude o inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96.

Nesse contexto, dada à sistemática de apuração das estimativas (antecipações) não se pode garantir, nem de longe, que uma vez apuradas, haveria, também, a apuração do IR devido ao final do período anual de apuração. Não é por outro motivo que o legislador estabeleceu a aplicação dessa multa, ainda que viesse a ser apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, o que revela sua preocupação com a manutenção do fluxo financeiro do ingresso de recursos ao Erário.

Por mais razão ainda pode-se dizer da hipótese em que o sujeito passivo não antecipou mensalmente os valores, mas recolheu, *sponte propria*, o valor do IR devido ao final do período de apuração anual. Por mais que não haja a cobrança da multa de ofício proporcional do artigo 44, I da Lei 9.430/96, tampouco a cobrança das próprias estimativas, forte na Súmula CARF n.º 82, ainda assim o sujeito passivo estará sujeito à multa pela sua não antecipação, com fulcro no artigo 44, II, “b” do mesmo diploma.

¹ 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. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei n.º 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei n.º 9.065, de 1995)

Registre-se que a expressão “...ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa...”, contida na alínea “b” do inciso II do artigo 44 da Lei 9.430/96, é o bastante para compreender que a multa isolada é de ser aplicada após o encerramento do período de apuração.

Note-se, com isso, que não há uma dependência ou uma subordinação absoluta e abstrata entre as condutas. É dizer: não ter declarado e recolhido o IRPJ apurado em 31 de dezembro não significa dizer – automaticamente - que também não houvera o recolhimento das antecipações; da mesma forma, não ter recolhido as estimativas não nos autoriza – por si só - a afirmar que o IRPJ apurado em 31 de dezembro não fora recolhido.

Nesse sentido, não se pode dizer que há uma íntima e automática relação entre a multa pela não antecipação das estimativas e aquela em função do não recolhimento do IR ao final do período de apuração anual, sequer que uma conduta seja preparatória ou complementar a outra, assim penso eu.

São duas e distintas as condutas que se pretende reprimir – o que tende a afastar eventual alegação de *bis in idem* - e que, uma vez não praticadas, darão azo à aplicação de distintas penalidades e com incidência em momentos diversos². Uma pelo descumprimento da obrigação principal de declarar e recolher o tributo devido, sujeita a agravamento e majoração; outra pelo descumprimento da obrigação de antecipar valor devido e em percentual fixo, o que se pode comparar, *mutatis mutandis*, ao descumprimento de uma obrigação acessória.

É bem verdade que uma vez recolhidas as estimativas, eventual valor de IRPJ apurado de ofício ao final do exercício, delas será deduzido, implicando uma multa de ofício proporcional em valor menor em relação àquele que, nas mesmas condições, não recolheu as estimativas.

Essas diferentes conclusões, no que toca ao valor da multa proporcional, estão relacionadas à sistemática de apuração do tributo e não a qualquer reconhecimento de que uma penalidade, em função de uma conduta, estaria sendo absorvida por outra, em decorrência de uma outra conduta.

Abre-se aqui um parêntese para registrar que a discussão aqui em tela guarda certa semelhança com o que se tem para o mesmo imposto de renda, quando devido, todavia, pelas pessoas físicas. Estou a me referir à concomitância na aplicação da multa de ofício e daquela pelo não recolhimento do carnê-leão, discussão aquela hoje pacificada em razão do enunciado de Súmula CARF nº 147 editado por esta 2ª Seção. Confira-se:

Súmula CARF nº 147 Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Feito o registro, penso não ser essa a praxe do sistema, qual seja, a de uma multa ser absorvida por outra, ainda que se relacionem na apuração de um dos tributos. Veja-se, por exemplo, o que dispõe o § 5º do artigo 344 do RIR/99, que estabelece:

² O STJ tem manifestado o entendimento de que o princípio da consunção não pode ser aplicado quando os crimes de porte ilegal de arma e disparo de arma de fogo são praticados em momentos diversos, em contextos distintos.

Art.344.Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (~~Lei nº 8.981, de 1995, art. 44~~).

[...]

§5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (~~Lei nº 8.981, de 1995, art. 44, §5º~~).

Perceba-se, no lançamento de ofício, por exemplo, de COFINS e IRPJ, a multa de ofício no lançamento da COFINS não impactará a apuração do Lucro Real e, conseqüentemente, não influirá no eventual lançamento do IRPJ e da correspondente multa de ofício.

Com isso, tenho, *data maxima venia*, que qualquer interpretação que se dê aos dispositivos legais, tornando letra morta a previsão contida naquela alínea “b” do inciso II do artigo 44, para, ao fim e ao cabo, concluir pela inaplicabilidade da multa isolada, acabará por afrontar o espírito da lei que procurou garantir o fluxo financeiro de ingresso de recursos ao Erário.

Especificamente no que toca à aplicação do princípio da consunção ou absorção no âmbito do Direito Tributário e no contencioso administrativo, trazido de empréstimo do Direito Penal, tenho forte resistência à sua aceitação, ainda que reconheça ter sua aplicabilidade já admitida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Tenho muita dificuldade em compreender a aplicação de princípio próprio de determinado ramo do Direito (Penal, no caso) em relação ao qual o Direito Tributário se mostra, a rigor, autônomo. Por mais que efetivamente haja uma lógica sistêmica no estudo do Direito e que sua segregação se dê por questões didáticas, o fato é que os bens jurídicos que se tutelam ou que se relativizam impõem, imagino, que a aplicação do Direito deva se dar sob diferentes medidas, sob diferentes olhares e com a aplicação de critérios distintos. Vale dizer, penso que a preocupação dispensada pelo aplicador do Direito não deva ser sempre a mesma em todos os casos.

Diga-se, apenas como exemplo, que enquanto no Direito Penal as condutas típicas são, em regra, apenas observando-se seu elemento subjetivo (a intenção do agente); no âmbito do Direito Tributário, em regra, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente.

Note-se que estando - ambos - inseridos no ramo do Direito Público não é difícil identificar sua significativa importância para o conjunto da coletividade. Enquanto que através do Direito Penal se busca garantir, proporcionar ou viabilizar a convivência civilizada e pacífica em sociedade; por meio do Direito Tributário espera-se prover o Estado de recursos necessários às políticas públicas que conduzirão, é o que se espera, ao bem estar de seu povo.

Todavia, não se descuidou o legislador constituinte de proteger os direitos individuais fundamentais contra uma atuação estatal que, a pretexto de se estar protegendo um direito coletivo, venha se afigurar - a seus olhos - desmedida/desarrazoada. Pode-se dizer que no Direito Penal **cuidou** o legislador de também olhar para o **direito à liberdade (em sentido mais estrito), à vida e à dignidade humana** daquele que cometera o ato penalmente reprovável; no Direito Tributário, o **direito à propriedade (liberdade em sentido mais amplo)** daquele obrigado a recolher o tributo e dos que assim não o fizeram.

Penso que a lógica constitucional foi a de não conferir, até mesmo aos direitos fundamentais de primeira geração³, proteção absoluta. Todavia, procurou estabelecer limites ou condições para a sua preservação.

No âmbito das penas, têm-se como exemplos o disposto nos incisos XLVII e XLIX do art. 5º da CRFB/88. Já no que toca ao direito à propriedade, os incisos XXII e XXIII do mesmo artigo, além dos artigos 150 a 152 da nossa Constituição da República, em especial no inciso IV daquele artigo 150.

Vejo, com isso, que a lógica de se admitir, no âmbito do Direito Penal, a consunção ou a absorção dos crimes está sobremaneira mais alinhada às diretrizes constitucionais voltadas à proteção dos direitos fundamentais do apenado, como por exemplo e a depender do caso, o da proibição de penas de caráter perpétuo; do que, na seara do Direito Tributário, em relação à garantia do não confisco ou à salvaguarda do direito à propriedade, *que inclusive deve atender à sua função social*.

Em outras palavras: penso que todos os dispositivos, princípios ou regras em geral que venham a, de uma forma ou de outra, reduzir a pena que seria imputada ao criminoso – e aí são alguns os exemplos – estão alinhados à preocupação do constituinte originário em também não se admitir penas de caráter perpétuo, sobretudo nos casos que a depender da soma das penas cominadas acabe-se por inviabilizar o retorno do apenado à liberdade, à vida em sociedade – antes de sua morte.

De outro giro, não vejo esse mesmo e necessário alinhamento na aplicação desse princípio, notadamente pelo julgador administrativo, a pretexto de se proteger a propriedade privada em face das normas de Direito Tributário, sobretudo quando o próprio CTN prescreve em seu artigo 97 que somente a lei poderá estabelecer, dentre outras, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Vale mencionar, para fins de mera reflexão, a aplicabilidade do princípio da bagatela ou insignificância no âmbito do Direito Penal. A grosso modo e observados alguns requisitos estabelecidos pela jurisprudência, entende-se que a depender do delito, das circunstâncias do caso concreto, por mais que se reconheça a tipicidade formal da conduta, é comum que se declare a sua não tipicidade material, com espeque, dentre outros, no princípio da intervenção mínima do Direito Penal, o que resultaria no desinteresse do Estado em sancionar a conduta do agente.

Do lado do Direito Tributário podem-se destacar a não inscrição em Dívida Ativa da União de valor inferior a R\$ 1.000,00 e o não ajuizamento de executivo fiscal de valor abaixo de R\$ 20.000,00, estabelecidas na Portaria MF 75/2012⁴.

³ Direitos de Primeira Geração

Os direitos fundamentais de primeira geração ou dimensão são os direitos individuais com caráter negativo por exigirem diretamente uma abstenção do Estado, seu principal destinatário.

Alguns exemplos de direitos fundamentais de primeira geração são o direito à vida, à liberdade, à propriedade, à liberdade de expressão, à participação política e religiosa, à inviolabilidade de domicílio, à liberdade de reunião, entre outros.

Fonte: <https://www.lfg.com.br/conteudos/artigos/geral/direitos-fundamentais-de-primeira-segunda-terceira-e-quarta-geracao>

⁴ Editada pelo Minsitro da Fazenda no uso da atribuição que lhe confere o parágrafo único, inciso II, do art. 87 da Constituição da República Federativa do Brasil e tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569, de 8

Note-se que por mais que possa haver, em ambos os casos, uma análise da relação de custo-benefício entre a atuação estatal e o fim almejado, penso, todavia, que isso se dá sob diferentes enfoques. Enquanto no Direito Penal a preocupação do Estado se volta precipuamente a não intervir na liberdade individual do agente em função de uma conduta de tudo não reprovável pela sociedade e cuja sanção se mostraria desarrazoada; no Tributário a intenção da norma seria, assim entendo, a de não movimentar a máquina pública para a persecução de valor que não viesse a justificar o custo desprendido para tal objetivo, tal como ocorre, também, na não emissão de DARF em valor inferior a R\$ 10,00. E diga-se que o § 2º do artigo 108 do próprio CTN estabelece que “*o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido*”.

Ou seja, ao se aplicar referido princípio (absorção), próprio do Direito Penal, penso que a pretensão residiria na salvaguarda da propriedade privada do contribuinte fora das hipóteses previstas nos artigos 150 a 152 da CRFB/88 (que são voltadas ao legislador) ou mesmo em descompasso com aquele artigo 97, em detrimento do interesse público que justificaria a tributação pelo Estado e, neste caso, a aplicação de sanção pelo não recolhimento de valor legalmente devido.

Assim procedendo, imagino que não se está plicando diretamente a legislação tributária, mas sim a interpretando, valendo-se de princípio próprio do Direito Penal, com vistas a deixar de exigir crédito tributário em hipótese não prevista no CTN.

Com essa mesma conclusão, adiciono às minhas razões, as da Conselheira Adriana Gomes Rêgo externadas no voto vencedor do acórdão **9101-003.002**, proferido na sessão de 8/8/2017.

Nelas há importantes considerações acerca da alteração legislativa que deu novo sentido à multa isolada prevista no artigo 44 da Lei 9.430/96, além de descrever o ambiente normativo em que foi editado o enunciado da sumula CARF 105. Confira-se⁵:

[...]

“No mérito, outra questão a ser dirimida no recurso da contribuinte diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

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

Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

de agosto de 1977; no parágrafo único do art. 65 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989; no § 1º do art. 18 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; no art. 68 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e no art. 54 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

⁵ As Notas de Rodapé encontram-se no original.

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

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

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

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

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II – dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III – do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV – do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. **Essa é a regra do sistema.**

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê no auto de infração de CSLL (efls. 3 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desse tributo, referente ao ano calendário 2010 e 2011, teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

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

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

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de

arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

[...]

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

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

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

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

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

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

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

I (revogado);

II (revogado);

III (revogado);

IV (revogado);

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

As consequências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101002.251:

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

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 910100577, de 18 de maio de 2010, 910100.685, de 31 de agosto de 2010, 910100.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (efls. 236):

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

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

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

[...].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...];

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

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

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

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

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser

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

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

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF n.º 105.

Explico.

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

PORTARIA N.º 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009

[...]

ANEXO I

I – ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º :

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

[...]

PORTARIA N.º 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

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

Acórdãos precedentes: 10422036, de 09/06/2006; 340100078, de 01/06/2009; 340100047, de 06/05/2009; 10423338, de 26/06/2008; 920200.699, de 13/04/2010; 920201.833, de 25/10/ 2011.

[...]

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

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

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

Acórdãos precedentes: 10422036, de 09/06/2006; 340100078, de 01/06/2009; 340100047, de 06/05/2009; 10423338, de 26/06/2008; 920200.699, de 13/04/2010; 920201.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013

[...]

ANEXO I

I – Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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

Acórdãos Precedentes: 9101001261, de 22/11/11; 9101001203, de 22/11/11; 9101001238, de 21/11/11; 9101001307, de 24/04/12; 1402001.217, de 04/10/12; 110200748, de 09/05/12; 1803001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014

[...]

ANEXO I

[...]

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

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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

Acórdãos Precedentes: 9101001.261, de 22/11/2011; 9101001.203, de 17/10/2011; 1101001.238, de 21/11/2011; 9101001.307, de 24/04/2012; 1402001.217, de 04/10/2012; 110200.748, de 09/05/2012; 1803001.263, de 10/04/2012.

[...]

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

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

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das

penalidades até a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória n.º 351, de 2007, substituindo a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 2007", ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória n.º 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares¹⁰ à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF n.º 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

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

Acórdão n.º 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano calendário: 2001

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

Acórdão n.º 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF

Exercício: 2001

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

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano Calendário: 1998

[...]

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

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2003

[...]

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

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

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

[...]

Acórdão n.º 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2002

[...]

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

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

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

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

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente, do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão n.º 9101001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

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

obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante

proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei n.º 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei n.º 9.430/96, verbis:

[...]

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

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

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

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

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

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

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.” (Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

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

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

vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

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

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos¹¹ e exigidas de forma isolada.

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

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

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

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

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

2. Agravo Regimental não provido.

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

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de

apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão n.º 1302001.823:

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

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

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

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas. A ‘forma de sancionar’ é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material. Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei n.º 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei n.º 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada

imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.

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

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão n.º 9101002.251:

[...]

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

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

Veja-se a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, dada pela Lei n.º 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

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

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

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

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação

original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao afirmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal *ainda que* tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão n.º 1302001.823:

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

[...]

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

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

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação

tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

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

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

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

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

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

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

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302001.753:

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

Os períodos de apuração atuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida

por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

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

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF n.º 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos n.º 9101001.261, 9101001.307 e 1803001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos n.º 9101001.203 e 9101001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos n.º 1402001.217 e 1102000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF n.º 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

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

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

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

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

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 - R\$ 5.076.300,39), parcela

essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

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

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

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

[...]

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

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF n.º 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Com relação ao segundo argumento apresentado pela Contribuinte, de que a multa isolada *"também deve ser afastada pela impossibilidade de se exigir esta multa após o encerramento do ano calendário"*, cumpre esclarecer que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente*.

Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrários à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável."

Diante do exposto, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Fl. 32 do Acórdão n.º 9202-011.059 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 16327.720719/2019-36