



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16327.721657/2011-22
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-004.103 – 1ª Turma
Sessão de 9 de abril de 2019
Matéria IRPJ - MULTA ISOLADA ESTIMATIVA MENSAL - CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO CREDICARD S.A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ESPECIAL. AUTORIDADE COMPETENTE. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade na decisão do Presidente de Câmara recorrida que admite recurso especial, conforme art. 68, § 1º, do RICARF/2015, baseando-se em razões expostas em parecer de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil devidamente designado, conforme procedimento expressamente autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999. Precedentes. Acórdãos nº 9101-002.799 e 9101-003.541.

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

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os

conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 1545/1559) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face do Acórdão nº 1402-002.152 (e-fls. 1487/1553), da sessão de 06 de abril de 2016, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, que deu provimento parcial ao recurso voluntário do BANCO CREDICARD S.A ("Contribuinte") para afastar a multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais relativa aos anos-calendário de 2007 e 2008.

O acórdão recorrido apresentou a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA. FORMAÇÃO DE ÁGIO EM PERÍODOS ANTERIORES AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta-se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.

O prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

ÁGIO INDIRETO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ENTIDADE.

Não é possível o registro de ágio, no ativo da investidora, sobre participações societárias que compõem o patrimônio de sua investida, por absoluta falta de previsão legal e ofensa ao princípio da entidade.

IRPJ/CSLL. INEXISTÊNCIA DE EXTINÇÃO DO INVESTIMENTO. REESTRUTURAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO TRANSFERIDO. AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INDEVIDA.

O direito à contabilização do ágio não pode ser confundido com o direito à sua amortização.

Em regra, o ágio efetivamente pago - em operação entre empresas não ligadas e calcadas em laudo que comprove a expectativa de rentabilidade futura - deve compor o custo do investimento, sendo dedutível somente no momento da alienação de tal investimento (inteligência do art. 426 do RIR/99).

A exceção trazida pelo caput do art. 386, e seu inciso III, pressupõe uma efetiva reestruturação societária na qual a investidora absorve parcela do patrimônio da investida, ou vice-versa (§6º, II).

Inexistindo extinção do investimento mediante reestruturação societária entre investida e investidora não há que se falar em amortização do ágio, não se admitindo sua transferência para terceiros para que usufruam de tais despesas.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas no que for concomitante com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007. Precedentes do STJ: AgRg no REsp 1499389/PB e REsp 1496354/PR.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior - Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400.

Precedentes do STJ - AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

A solução dada ao litígio principal, relativa ao IRPJ, aplica-se, no que couber, à CSLL, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da CSLL.

Foram opostos embargos de declaração pelo Contribuinte (e-fls. 1577/1591), que não foram admitidos por despacho de exame de admissibilidade de embargos (e-fls. 1816/1823).

Foram interpostos recursos especiais pela PGFN e pela Contribuinte.

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 1545/1559) para tratar da matéria sobre o afastamento da multa isolada de estimativas mensais relativas aos anos-calendário de 2007 e 2008. Foram apresentados os paradigmas nº 1401-000.761 e 9101-00.947. No mérito, discorre que as infrações "multa de ofício" e "multa isolada" são diferentes, sendo a primeira em razão do não pagamento do tributo pelo contribuinte, e a segunda pelo descumprimento do regime de estimativa mensal. Aduz que após o advento da MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, restaram dissipadas quaisquer dúvidas sobre o assunto. Requer pelo provimento do recurso.

Despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1562/1567 deu seguimento ao recurso especial da PGFN, tendo analisado apenas o paradigma nº 1401-000.761.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 1679/1709), tendo arguido inicialmente preliminares de não conhecimento do recurso da PGFN: (1) Nulidade do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial – Necessidade de Análise pelo Presidente da Câmara – Artigo 68, §1º, do RICARF; (2) Não Cabimento do Recurso Especial – Inobservância do Artigo 67, §3º, do Anexo II do Novo Regimento Interno do CARF – Matéria Objeto de Súmula; (3) Impossibilidade de Conhecimento do Acórdão Paradigma nº 1401-000.761 – Ausência de Demonstração da Divergência Necessária; (4) Impossibilidade de Conhecimento do Acórdão Paradigma nº 9101-00.947 – Ausência de Análise pelo Despacho de Admissibilidade e (4.1) Ad Argumentandum – Ausência de Similitude Fática entre o Acórdão Paradigma nº 9101-00.947 e o Acórdão Recorrido. Em relação ao mérito, entende pela impossibilidade da cobrança da multa isolada, vez que (i) já estariam encerrados os anos-base quando da lavratura dos autos de infração (13/12/2011) e (ii) porque não haveria possibilidade de cumulação da multa isolada sobre eventual diferença de recolhimento de estimativa mensal com a multa de ofício, conforme a jurisprudência e a Súmula nº 105 do CARF.

A Contribuinte também interpôs recurso especial (e-fls. 1847/1883), no qual foi dado seguimento parcial pelo despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 2306/2328) para os pontos (i) Da Preclusão/Decadência da Possibilidade do Fisco Questionar a Origem do Ágio; (ii) Da Lícitude da Transferência do Ágio e (iii) Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa. Foi apresentado agravo pela Contribuinte (e-fls. 2344/2358).

Em seguida, foi apresentada petição de **desistência parcial** do processo (e-fls. 2425/2428), em relação ao recurso especial e agravo da Contribuinte. Despacho da unidade preparadora (e-fls. 2449/2451) informa que permanece em discussão administrativa **apenas o recurso especial interposto pela PGFN**, relativo à exigência da multa isolada nos anos-base de 2007 e 2008:

6. A parcialidade da desistência refere-se somente aos próprios recursos do contribuinte (Recurso Especial e Agravo), que discutiram as glosas das despesas com ágio e a multa de ofício de 75%. O Recurso Especial interposto pela PGFN, relativo à exigência da multa isolada nos anos-base de 2007 e 2008, permanece em discussão administrativa. (Grifei)

Despacho de saneamento (e-fls. 2467/2468) devolveu os autos para o Presidente da Câmara recorrida, para apreciar o segundo paradigma (nº 9101-00.947) do recurso especial da PGFN.

Despacho de exame de admissibilidade complementar de e-fls. 2470/2472 apreciou o segundo paradigma (nº 9101-00.947) e entendeu que, assim como o primeiro paradigma (nº 1401-000.761), também se encontra apto para demonstrar a divergência na interpretação da legislação tributária em relação à matéria afastamento da multa isolada de estimativas mensais relativas aos anos-calendário de 2007 e 2008.

Foram opostas contrarrazões complementares pela Contribuinte (e-fls. 2403/2513), aduzindo, em síntese, as preliminares: (1) Não Cabimento do Recurso Especial – Inobservância do Artigo 67, §3º, do Anexo II do Novo Regimento Interno do CARF – Matéria Objeto de Súmula; (2) Impossibilidade de Conhecimento do Acórdão Paradigma nº 1401-000.761 – Ausência de Demonstração da Divergência Necessária e (3) Ausência de Similitude Fática entre o Acórdão Paradigma nº 9101-00.947 e o Acórdão Recorrido. No mérito, protesta que (i) já estariam encerrados os anos-base quando da lavratura dos autos de infração (13/12/2011); (ii) não haveria possibilidade de cumulação da multa isolada, incidente sobre eventual diferença de recolhimento de estimativa, com a multa de ofício, conforme a jurisprudência e Súmula nº 105 deste E. CARF; e (iii) não teria havido conduta indevida do Recorrido buscando omitir o recolhimento de estimativas mensais. Requer não provimento do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

I. Admissibilidade

Em relação ao conhecimento, em ambas as contrarrazões, a Contribuinte suscita as seguintes preliminares:

(1) Nulidade do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial – Necessidade de Análise pelo Presidente da Câmara – Artigo 68, §1º, do RICARF;

(2) Não Cabimento do Recurso Especial – Inobservância do Artigo 67, §3º, do Anexo II do Novo Regimento Interno do CARF – Matéria Objeto de Súmula;

(3) Impossibilidade de Conhecimento do Acórdão Paradigma nº 1401-000.761 – Ausência de Demonstração da Divergência Necessária;

(4) Impossibilidade de Conhecimento do Acórdão Paradigma nº 9101-00.947 – Ausência de Análise pelo Despacho de Admissibilidade e (4.1) Ad Argumentandum – Ausência de Similitude Fática entre o Acórdão Paradigma nº 9101-00.947 e o Acórdão Recorrido.

Não assiste razão à Contribuinte.

A respeito da primeira preliminar, observa-se que não há que se falar em nulidade do despacho de exame de admissibilidade. Foram cumpridas todas as formalidades previstas no Anexo II do RICARF, inclusive a do § 1º do art. 68:

Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão.

§ 1º Interposto o recurso especial, compete ao presidente da câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

Vale dizer que, sobre o assunto, o presente Colegiado já se manifestou, nos Acórdãos nº 9101-002.799 e 9101-003.541, das quais transcrevo parte das ementas que trata do assunto:

(Ac. 9101-002.799)

COMPETÊNCIA. DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ESPECIAL. RICARF, ART. 68, §1º. LEI 9.784/1999, ART. 50, §1º.

Não há nulidade na decisão do Presidente de Câmara que admite recurso especial, conforme art. 68, §1º, do RICARF, mesmo quando adota razões de manifestação de Auditor Fiscal, procedimento expressamente autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999.

(Ac. 9101-003.541)

DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ESPECIAL. AUTORIDADE COMPETENTE. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade na decisão do Presidente de Câmara recorrida que admite recurso especial, conforme art. 68, § 1º, do

RICARF/2015, baseando-se em razões expostas em parecer de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil devidamente designado, conforme procedimento expressamente autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999.

Transcrevo excerto do voto do Acórdão nº 9101-003.541, que adoto como razões para decidir:

Pela leitura do art. 68, § 1º, acima reproduzido, conclui-se que compete originariamente ao Presidente da Câmara recorrida admitir o recurso especial, caso estejam presentes os pressupostos para sua admissibilidade. O § 2º do art. 17 apenas prevê, de forma explícita, a possibilidade de o Presidente da Câmara recorrida designar um Presidente de Turma Ordinária para preparar a minuta de exame de admissibilidade de um recurso especial.

Isso não significa, entretanto, que o RICARF/2015 vede a designação de um Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, regularmente destacado para exercer suas atividades funcionais no CARF, para elaboração de parecer sobre a admissibilidade do recurso, ainda que ele não ocupe a função de Presidente de Turma Ordinária.

Elaborado o parecer pelo servidor, será ele submetido à apreciação do Presidente da Câmara recorrida, a quem compete dar a palavra final sobre a admissibilidade de recursos especiais. O procedimento em comento está em total conformidade com o art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e se aplica subsidiariamente ao processo administrativo tributário:

O despacho de exame de admissibilidade foi assinado digitalmente pelo presidente da câmara (e-fl. 1567). O fato de ter sido minutado por um outro auditor-fiscal, designado para compor o quadro de servidores de que trata o art. 8º da Portaria MF nº 343/2015 pela Portaria Conjunta RFB/CARF nº 889/2015, em nenhum momento retira a legitimidade e a competência do presidente da câmara, razão pela qual se afasta arguição de nulidade.

Passo ao exame da segunda preliminar. Trata-se de entendimento no sentido de que a matéria do recurso especial da PGFN seria objeto de súmula.

A argumentação não merece prosperar.

Isso porque a Súmula nº 105 do CARF foi sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Ocorre que o dispositivo foi alterado pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007, com efeitos a partir de janeiro de 2007. Assim, o entendimento sumular tem aplicabilidade apenas para os fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006.

E no caso em análise, discute-se a imputação de multa isoladas de estimativas mensais relativas aos anos-calendário de 2007 e 2008, fora do alcance da Súmula nº 105 do CARF.

Sobre a terceira preliminar, a respeito de suposta impossibilidade de conhecimento do acórdão paradigma nº 1401-000.761 por ausência de demonstração da divergência necessária, encontra-se equivocada a Contribuinte.

O despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1562/1567) analisou com precisão a divergência posta, inclusive destacando que, para os anos-calendário de 2005 e 2006, a multa isolada foi afastada, mas para o ano-calendário de 2007, a cobrança foi **mantida**, precisamente por conta da alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96, promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, e convertida na Lei nº 11.488/2007.

Vale transcrever a conclusão do despacho:

Percebe-se, claramente, tanto da comparação das ementas como dos excertos acima reproduzidos, ter razão a Fazenda Nacional ao arguir a divergência de entendimento na aplicação da legislação tributária, in casu, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com as alterações provenientes da edição da Medida Provisória nº 351/2007.

Enquanto o recorrido afastou a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, mesmo fazendo referência expressa à alteração legislativa retrocitada, o paradigma entendeu de forma diferente, concluindo pela aplicabilidade concomitante das duas multas (em relação ao ano calendário de 2007), ao argumento de tratar-se de penalidades distintas.

Registre-se que não há que se acolher as alegações da Contribuinte de que as razões do acórdão paradigma para manutenção da multa isolada para o ano-calendário de 2007 teriam decorrido do voto vencido.

Ora, é de clareza nuclear o dispositivo do acórdão paradigma:

*Acordam os membros do Colegiado em DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, DAR provimento em relação aos períodos anteriores 2007. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Fernando Luiz Gomes de Mattos. Designado para redigir o voto vencedor nesta parte, O Conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira; e II) Pelo voto de qualidade, **NEGAR provimento em relação à multa isolada do anos-calendário de 2007**. Vencidos os Conselheiros Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias.(Grifei)*

O voto do relator foi vencido para os anos-calendário de 2005 e 2006, tendo sido designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira. Por sua vez, para o ano-calendário de 2007, **o voto do relator foi o vencedor**, no qual foi mantida a multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal, e cuja interpretação é divergente com a dada pela decisão recorrida.

Enfim, sobre a quarta e última preliminar, cabem as seguintes considerações.

A ausência de apreciação do acórdão paradigma nº 9101-00.947 no primeiro despacho de exame de admissibilidade foi devidamente suprida, vez que o despacho de

saneamento determinou o retorno dos autos para que fosse providenciado um despacho de exame de admissibilidade complementar.

E o despacho de exame de admissibilidade complementar efetuou com precisão a análise, dando seguimento também para o segundo paradigma, cujas razões transcrevo e adoto como razão de decidir:

*Com relação a esse acórdão paradigma, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.*

*Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que é inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas no que for concomitante com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 9101-00.947, de 2011) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que a multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo mensal estimada [...] pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício [...] a partir de janeiro de 2007.*

*Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**. (Grifei)*

Resta afasta, portanto, a quarta e última preliminar.

Assim sendo, voto no sentido de **conhecer** do recurso especial da PGFN.

II. Mérito

A matéria devolvida consiste em analisar a possibilidade de imputação de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais, quando é lavrado auto de infração com lançamento do valor principal de tributo acompanhado de multa de ofício.

A princípio, vale discorrer sobre o lucro real, um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

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

31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de **estimativas mensais**. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

Lei nº 9.430, de 1996

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.

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

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.

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade, **a multa isolada**, para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007):

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

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

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

(...)

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. (grifei)

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A sanção tem base legal.

E expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL**. Na mesma medida, não estabelece qualquer restrição para o lançamento da **multa isolada** após o encerramento do ano-calendário. Vale esclarecer que, no decorrer do ano-calendário, o lançamento fiscal que caberia seria o incidente sobre o **valor principal** da estimativa mensal. Por sua vez, aqui se fala sobre o lançamento de **multa isolada** incidente sobre o valor principal, no percentual de 50%. E, nesse caso, a legislação não deixa dúvidas sobre materialidade do lançamento.

Ainda, em se tratando de lançamento de multa, o prazo decadencial é o previsto no art. 173, inciso I do CTN. No caso concreto, o lançamento mais antigo é o de 31/01/2007. Assim, considerando-se termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, 01/01/2008, o prazo decadencial esgotou-se em 31/12/2013, não se havendo falar de decadência no caso concreto, vez que a ciência dos autos de infração deu-se em 13/12/2011.

E a nova redação dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), **afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal**. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

A matéria foi tratada exhaustivamente no mencionado Acórdão nº 9101-002.438. de relatoria da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que de maneira precisa e objetiva, apresentou uma interpretação histórica, teleológica e sistêmica do dispositivo normativo. Transcrevo excerto que afasta a aplicação do princípio da consunção ao caso, no qual menciona entendimento da ex-Conselheira Karem Jureidini Dias.

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

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 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 conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

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

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

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

excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

3. Recurso especial improvido.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Enfim, transcrevo parte de conclusão do didático voto:

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

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

Vale dizer que estende-se à CSLL os mesmos conceitos apresentados em relação à multa isolada em discussão.

Portanto, não há reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal. Não há que se falar em concomitância nos lançamentos de multa isolada e multa de ofício.

Processo nº 16327.721657/2011-22
Acórdão n.º **9101-004.103**

CSRF-T1
Fl. 2.547

Assim sendo, voto no sentido de restabelecer a imputação da multa isolada, e **dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

III. Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(assinatura digital)

André Mendes de Moura