



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16539.720003/2014-39
ACÓRDÃO	1301-007.748 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONCESSAO METROVIARIA DO RIO DE JANEIRO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, da prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

IRPJ. DEDUTIBILIDADE. DESPESA PREVISTA EM ACORDO COLETIVO.

São dedutíveis da base de cálculo do IRPJ as indenizações trabalhistas fundadas em lei, contrato de trabalho, convenção ou acordos coletivos.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso para cancelar a glosa relativa ao Auxílio Material Escolar, mantendo a cumulação das multas isoladas por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas com a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Eduardo Monteiro Cardoso (relator), José Eduardo Dornelas Souza e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Iágaro Jung Martins.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Eduarda Lacerda Kanieski, Eduardo Monteiro Cardoso, Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 420/437) interposto em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS) que julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário cobrado.

2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 196/216) lavrados para exigir IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2009, em função das glosas de custos e despesas pela Fiscalização (fls. 187), com base no seguinte:

- (i) Encargos de amortização (item 3.1): glosa de despesa de R\$ 621.987,49 da conta “Amortização da Nova Outorga”, por falta de documentação comprobatória;
- (ii) Outros custos (item 3.2): glosa de custos utilizados para efeito de redução do lucro, por falta de comprovação ou ausência de necessidade:

Custos Desconsiderados para Redução do Lucro	Despesas Não Comprovadas	Despesas Não Necessárias
Divergência entre o valor contabilizado e o valor da Nota Fiscal nº 973554	31.181,00	0,00
Notas Fiscais nº 475406, 157771, 549649, 822297, 452779, 452780 e 161268 que não foram apresentadas pelo contribuinte	139.307,78	0,00
Lançamentos de Auxílio Material Escolar indedutíveis	0,00	117.970,00
Energia Elétrica - Geração - Glosas	102.302,31	0,00
TOTAL:	272.791,09	117.970,00

- (iii) Reversão dos saldos das provisões (item 3.3): glosa dos valores referentes às diferenças nos saldos das contas “Reversão Provisão Causas Cíveis” (R\$ 19.626,85) e da “Reversão

Provisão Contencioso Trabalhista” (R\$ 4.440,00), por não terem sido adicionadas anteriormente na DIPJ, não havendo justificativa legal para a dedução.

3. Os tributos foram acrescidos de juros de mora e multa de ofício, sem qualificação. Também foram exigidas multas isoladas por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas.

4. A Recorrente apresentou Impugnação (fls. 308/327), que foi rejeitada pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 401/406) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2009

FALTA DE RECOLHIMENTO. ESTIMATIVAS MENSAIS. TRIBUTOS DEVIDOS NO AJUSTE ANUAL. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá (i) a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e (ii) o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Ano-calendário: 2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

5. A Recorrente, então, interpôs Recurso Voluntário (fls. 420/437) alegando em síntese que: efetuou recolhimento de parte do crédito tributário cobrado; a despesa com auxílio de material escolar prestado aos seus empregados seria dedutível, pois está prevista em Acordo Coletivo de Trabalho, que tem força de lei por força do art. 611 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT); subsidiariamente, a exigência de multa isolada por falta de recolhimento dos tributos sobre as bases de cálculo estimadas seria indevida, pois não pode ser aplicada em conjunto com a multa de ofício.

6. É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

7. O Recurso Voluntário foi interposto em 02/10/2020 (fls. 418), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 416), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

8. Inicialmente, entendo imprescindível delimitar o objeto do Recurso Voluntário interposto. Como relatado, a Recorrente reconheceu parte das exigências, juntando aos autos comprovantes de recolhimento. Limitou-se, tão somente, a questionar duas matérias, que permanecem em discussão: (i) a glosa das despesas com Auxílio Material Escolar (R\$ 117.970,00) e (ii) as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, lançadas com fundamento no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996.

9. No que diz respeito ao Auxílio Material Escolar, a Fiscalização realizou a glosa com fundamento na ausência de previsão na legislação para dedução (fls. 185). A DRJ manteve o crédito tributário pela suposta falta de apresentação do Acordo Coletivo de Trabalho mencionado pela Recorrente:

A impugnante, por sua vez, alega que o pagamento desta despesa aos empregados da impugnante foi estabelecido em convenção coletiva de trabalho, tendo sido incluído em Acordo Coletivo de Trabalho, e que tal acordo ter força normativa, conforme art. Art. 611 da CLT.

Todavia, em consulta às peças anexadas à impugnação, verifica-se que a impugnante não trouxe cópia do alegado “Acordo Coletivo de Trabalho”, que vinculasse a impugnante e seus empregados para o período em questão (2009), apesar de a impugnante alegar que o documento foi anexado aos autos como “doc.4”.

Deste modo, na ausência de prova do alegado, mantém-se a glosa.

10. A Recorrente alega que já havia solicitado a juntada do Acordo Coletivo de Trabalho. Porém, diante da sua ausência nos autos, apresentou novamente tal documento (fls. 519/569).

11. De fato, analisando o Acordo Coletivo de Trabalho, verifica-se que há previsão expressa para o pagamento de Auxílio Material Escolar aos seus empregados em fevereiro de 2009, no valor de R\$ 235,00, previsão que coincide com praticamente todos os registros contábeis (fls. 185) relativos a este auxílio.

12. Segundo RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA,¹ a dedutibilidade está vinculada à “existência de uma relação entre as despesas e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora”, de forma objetiva. Partindo da premissa – comprovada pela Recorrente nestes autos – de que há previsão

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda (2020). - São Paulo: IBDT, 2020, p. 861.

expressa em acordo coletivo, entendo que está demonstrada referida relação objetiva, devendo ser assegurada a sua dedutibilidade, tendo em vista a necessidade da despesa (art. 299 do RIR/99). Vale destacar a existência de Solução de Consulta em sentido semelhante:

EMENTA: LIVRO-CAIXA. DEDUÇÃO. UNIFORMES. PLANOS DE SAÚDE.

Na hipótese de Convenções e Acordos Coletivos de Trabalho válidos e firmados no sentido de impor a obrigação de fornecimento de uniformes e planos de saúde ao trabalhador, podem ser deduzidas no livro-caixa as despesas relativas a tal fornecimento, desde que devidamente escrituradas e comprovadas por documentação hábil e idônea, uma vez que o fornecimento do uniforme e do plano de saúde do empregado passa a ser caracterizado como elemento obrigatório e vantajoso para o trabalho e as respectivas despesas como encargos necessários para a percepção da receita e para a manutenção da fonte produtora. (Solução de Consulta DISIT/SRRF01 nº 13/2013)

13. No mesmo sentido, esta Turma Ordinária já entendeu que “são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ as indenizações trabalhistas fundadas em lei, contrato de trabalho, convenção ou acordos coletivos” (Acórdão nº 1301-002.830, Rel. Cons. Roberto Silva Junior, Sessão de 13/03/2018). Pela força dos seus argumentos, vale transcrever as razões contidas no Voto do Ilmo.

Relator:

A autoridade fiscal entendeu que as deduções registradas contabilmente como indenizações espontâneas não seriam passíveis de dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois, decorrendo de mera liberalidade da recorrente, não seriam necessárias, nem usuais ao exercício da atividade econômica.

A recorrente, por seu turno, asseverou que o valor glosado, no montante de R\$ 1.615.474,74, seria o saldo de uma conta, no qual estariam incluídas as demais indenizações trabalhistas previstas na CLT. Tais indenizações atingiriam o total de R\$ 1.028.579,02. A diligência determinada pelo CARF confirmou exatamente esse valor, sem contestação pela recorrente.

O exame do relatório de diligência (fls. 825 a 827) mostra que o montante de R\$ 1.028.579,02 não pode ser considerado como fruto de mera liberalidade da recorrente. São, pelo que se depreende do relatório, despesas oriundas da relação de emprego.

Importa dizer que as obrigações trabalhistas podem encontrar fundamento diretamente na lei, como era o caso da antiga "multa" de 40% do FGTS, exigível nos casos de dispensa sem justa causa; podem ter fundamento em normas criadas por convenção ou acordo coletivo, elaboradas com a intervenção dos sindicatos, e por sentença normativa da Justiça do Trabalho.

As obrigações trabalhistas, ademais, podem derivar do contrato de trabalho. E, nesse ponto, é importante notar que se incorporam ao contrato de trabalho as regras veiculadas nos regulamentos internos da empresa, que criam obrigações para o empregador.

O art. 468 da CLT abriga o princípio que veda a alteração contratual lesiva ao empregado. Na esteira dessa norma, o C. Tribunal Superior do Trabalho - TST editou a Súmula 51, cujo enunciado tem a seguinte dicção: [...]

NORMA REGULAMENTAR. VANTAGENS E OPÇÃO PELO NOVO REGULAMENTO. ART. 468 DA CLT.

I - As **cláusulas regulamentares**, que **revoguem ou alterem vantagens deferidas anteriormente, só atingirão os trabalhadores admitidos após a revogação ou alteração do regulamento.**

II - Havendo a coexistência de dois regulamentos da empresa, a opção do empregado por um deles tem efeito jurídico de renúncia às regras do sistema do outro. (g.n.)

As regras estabelecidas em regulamento interno da empresa aderem ao contrato de trabalho e não podem ser alteradas, nem mesmo pelo advento de um novo regulamento interno, se essa mudança for prejudicial ao empregado.

Vem daí a conclusão de que uma verba, tenha ela caráter remuneratório ou indenizatório, paga por força de norma inserida em regulamento interno de empresa não pode ser tido como mera liberalidade. A norma é cogente e cria obrigações que vinculam o empregador, com a mesma força de uma norma legal.

Portanto, as despesas identificadas no quadro constante do relatório de diligência (acima reproduzido), no total de R\$ 1.028.579,02, devem ser aceitas como dedutíveis, pois têm respaldo na lei, em convenção coletiva, ou no próprio contrato de trabalho.

Quanto à parcela remanescente de R\$ 586.895,72, a glosa deve ser mantida, dada a falta de comprovação de seu fundamento.

14. Assim como no precedente citado, há previsão expressa no Acordo Coletivo de Trabalho prescrevendo o pagamento dos valores, não havendo que se falar em facultatividade da despesa. Deste modo, entendo que deve ser provido o Recurso Voluntário neste ponto, com o cancelamento da glosa relativa ao Auxílio Material Escolar.

15. A Recorrente alegou ainda a impossibilidade de aplicação de multa isolada para a cobrança de estimativas mensais, por conta da impossibilidade de sua cumulação com a multa de ofício.

16. De fato, entendo indevida a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas cumulada com a multa de ofício, por conta da aplicação da Súmula Carf nº 105: *"A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."*

17. Vale destacar que não ignoro a existência de manifestações, neste Carf, no sentido de que tal enunciado não seria aplicável após a alteração feita pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44

da Lei nº 9.430/1996. No entanto, entendo que o racional da súmula permanece aplicável, pois não se trata de penalidades para condutas distintas. Nesse sentido há precedentes desta C. Turma Ordinária:

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE. Não é cabível a multa isolada de forma cumulativa com a multa de ofício sobre as faltas de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, de forma cumulativa, com a multa de ofício. (Acórdão nº 1301-003.347, Rel. Cons. Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Sessão de 18/09/2018)

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 105. ALCANCE. A Súmula CARF 105, que anuncia que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44, §1º, IV, da Lei 9.430/96, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL, apurados no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. Em que pese o entendimento sumulado ter sido construído antes da alteração promovida pela MP 351/2007, sua aplicação deve alcançar os casos em que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%. (Acórdão nº 1301-005.681, Rel. Cons. Lucas Esteves Borges, Sessão de 15/09/2021 – decisão com base no art. 19-E da Lei nº 10.522/02)

18. Além disso, a Segunda Turma do E. STJ tem se manifestado no mesmo sentido, vedando a exigência cumulativa das referidas multas, inclusive após a edição da Lei nº 11.488/07:

[...] 5. A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007. Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJE 25.11.20. (AgInt no AREsp n. 1.878.192/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/3/2022, DJE de 12/4/2022)

19. Destaco, por fim, que a matéria vem sendo decidida desta forma pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Carf, por maioria:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada "lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996", os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. (Acórdão nº 9101-007.277, Rel. Cons. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Sessão de 21/01/2025)

20. Assim, entendo que é o caso de acolher as alegações também neste ponto.

21. Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário e lhe dou provimento, para cancelar (i) a glosa relativa ao Auxílio Material Escolar e (ii) as multas isoladas por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas.

22.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, redator designado

Em que pese a respeitável posição do i. Relator, pela impossibilidade de aplicação da multa isolada no presente caso, em razão da exigência da multa vinculada, a Turma, pelo voto de qualidade, decidiu pela possibilidade de cumulação de multas de ofício vinculada e isolada, quando presentes as condutas previstas em lei para as respectivas sanções.

Sobre esse ponto, entendeu o i. Relator, com base no racional da Súmula CARF nº 105 e em precedentes da CSRF, Acórdão nº 9101-007.277, e da Segunda Turma do STJ (AgInt no AREsp n 1.878.192/SC), não ser cabível a multa pelo não recolhimento da estimativa mensal, por ser essa uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, que foi sancionado com multa de ofício vinculada.

Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

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

Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incurrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante

para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

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.

Das condutas infracionais diferentes

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.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

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 expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem 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.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte

apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculados sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênha aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2

Dispositivo

Nesse sentido, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, isto é, para manter a exigência da multa isolada sobre a estimativa não recolhida.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins