



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>18470.725210/2012-85</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-008.154 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MASSA FALIDA DA ON TIME FACTORING E FOMENTO MERCANTIL SA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

DECADÊNCIA. LUCRO REAL ANUAL. TERMO INICIAL.

Na sistemática de apuração do IRPJ pelo lucro real anual, o fato gerador aperfeiçoa-se em 31 de dezembro do ano-calendário correspondente. A contagem do prazo decadencial inicia-se, no mínimo, a partir dessa data, não havendo que se falar em decadência das antecipações mensais isoladamente consideradas.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

No processo administrativo fiscal vigora o princípio da instrumentalidade das formas. A constatação de que o contribuinte compreendeu a autuação e exerceu de maneira irrestrita o seu direito de defesa, sem a demonstração de qualquer prejuízo material, afasta a arguição de nulidade do lançamento.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, consoante o teor da Súmula CARF nº 2. Refoge à esfera de competência das instâncias administrativas o afastamento de penalidades expressamente cominadas em lei sob a alegação de ofensa aos princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco.

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.

**LANÇAMENTO REFLEXO.**

Aplica-se ao lançamento da CSLL o mesmo entendimento exarado no lançamento do IRPJ, quando decorrentes da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares; e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (Relator), Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe deram parcial provimento para cancelar as multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

*Assinado Digitalmente*

**JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**IAGARO JUNG MARTINS** – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

**RAFAEL TARANTO MALHEIROS** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduarda Lacerda Kanieski, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 03-86.394, proferido pela 2ª Turma da DRJ/BSB que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

#### Relatório

Trata o presente processo de autos de infração em face da contribuinte ON TIME FACTORING E FOMENTO MERCANTIL S/A, referentes aos anos de 2007, 2008, 2009 e 2010 para a exigência de IRPJ e CSLL, no valor total de R\$1.057.285,13, incluídos multa de ofício, juros de mora, e de multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, em 2009, no valor de R\$26.067,41, e de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$15.675,14.

A empresa ora autuada tem como objeto a compra e venda de títulos de crédito, administração e gestão financeira de empresas, notadamente do contas a pagar e faturamento, administração de crediário, administração de cadastro, administração de cobranças de títulos de crédito, compra e venda de ativos circulantes, tais como: duplicatas mercantis, notas promissórias, ordens de pagamento à vista, contratos de câmbio, certificados de depósitos, certificados de investimento, atividades de factoring e consultoria empresarial em geral, podendo ser estendido ou modificado, a critério dos sócios e mediante alteração contratual devidamente registrada no órgão competente. Utiliza como forma de tributação do lucro a modalidade de Lucro Real, e apura o IRPJ e a CSLL anualmente.

#### I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Reporto-me ao Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 1.615 a 1.648, por meio do qual os agentes fiscais detalham todo o procedimento de auditoria.

Informaram os Auditores-Fiscais que a On Time Factoring está sediada na cidade do Rio de Janeiro e teve suas atividades iniciadas em 19 de agosto de 2004. É uma sociedade anônima fechada e gerida pelo Sr. Marcelo Miranda Ferreira, CPF 575.708.096-53, detentor de 1% do capital votante, que também é sócio da UNIBEV INDUSTRIA E COMERCIO DE BEBIDAS S/A, CNPJ 07.226.378/0001-57, e pelo Sr. Rogério Luiz Bicalho, CPF 761.465.706-30, que exerce a função de presidente e possui 99% de seu capital, além de ser também proprietário da UNIBEV e da BELO HORIZONTE REFRIGERANTES LTDA, CNPJ 02.091.715/0001-22. Tem o capital social declarado de R\$750.000,00.

Durante a fiscalização, a autoridade fiscal lavrou, entre outros, diversos Termos de Intimação Fiscal, aos quais não houve resposta alguma do contribuinte. Constatam desses Termos as seguintes solicitações:

- Com relação aos lançamentos contábeis identificados no Anexo I do Termo de Intimação Fiscal nº 03 (Fls. 1.285 a 1.301), relacionados a despesas com viagens e estadias, informar, item a item, o viajante, destino e motivo da viagem. Apresentar, ainda, os documentos que lastreiam os lançamentos contábeis identificados no referido termo;

- Com relação aos lançamentos contábeis identificados no Anexo II do Termo de Intimação Fiscal nº 03 (Fls. 1.285 a 1.301), relacionados a despesas com combustíveis, identificar quais os veículos que utilizaram tais combustíveis (marca, modelo, placa, registro no órgão de controle, etc), vinculando-os às respectivas despesas, e apresentar o documento de identificação. Apresentar, ainda, os documentos que lastreiam os lançamentos contábeis identificados no referido termo;

- Com relação aos lançamentos contábeis identificados no Anexo III do Termo de Intimação Fiscal nº 03 (Fls. 1.285 a 1.301), relacionados a despesas com leasing, apresentar os respectivos contratos e identificar o(s) bem(ns) objeto(s) de tais contratos. Apresentar, ainda, os documentos que lastreiam os lançamentos contábeis identificados no referido termo.

A empresa também foi intimada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 03 (Fls. 1.285 a 1.301), a apresentar demonstrativo detalhado do valor declarado em sua DIPJ relativa ao ano-calendário de 2010, na linha 33 – Total das Despesas Operacionais das Atividades em Geral – da Ficha 5A.

Esclarecem que os anexos I, II e III dos Termos de Intimação Fiscal nº's 03 e 04 listam despesas operacionais do contribuinte, registradas em sua escrituração contábil. O Anexo I contém despesas operacionais registradas na conta contábil nº 452020025 – Viagens e Estadias, no ano-calendário de 2007; o Anexo II contém despesas operacionais registradas na conta contábil nº 452020027 – Combustível, nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009; e o Anexo III contém despesas operacionais registradas na conta contábil nº 452020020 – Leasing, nos anos-calendário de 2008 e 2009.

Conforme já relatado, o contribuinte regularmente intimado não comprovou nenhuma das despesas enumeradas nos anexos I, II e III dos Termos de Verificação Fiscal nº's 03 e 04.

A empresa também foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 03, a apresentar demonstrativo detalhado do valor declarado em sua DIPJ relativa ao ano-calendário de 2010, na linha 33 – Total das Despesas Operacionais das Atividades em Geral – da Ficha 5A, no montante de R\$1.717.282,19. O contribuinte, novamente, não apresentou documentos e não se manifestou.

Os agentes fiscais identificaram, ainda, falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão, no ano-calendário de 2009.

Por fim, as autoridades fiscais aplicaram o disposto nos artigos 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com redação dada pelo artigo 72 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, uma vez que até a data de lavratura do TVF, não houve o atendimento esperado no que se refere aos arquivos digitais da escrituração contábil do ano-calendário de 2010.

## **II. DA IMPUGNAÇÃO**

Cientificada dos autos de infração em 12/06/2012, e irresignada, a contribuinte ON TIME FACTORING E FOMENTO MERCANTIL S/A apresentou a impugnação de fls. 1.711 a 1.742, em 11/07/2012, por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

### **II.1 Da alegada infringência ao princípio da ampla defesa**

Inicia a impugnante requerendo o cancelamento dos presentes autos de infração por ofensa ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, eis que os referidos autos não preenchem os requisitos legais indispensáveis à sua validade.

### **II.2 Da alegada infringência ao princípio da proporcionalidade/razoabilidade**

Subsidiariamente, requer a supressão das multas aplicadas pelos presentes autos de infração por ofensa ao princípio constitucional da proporcionalidade/razoabilidade.

### **II.3 Da alegada impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada**

Alega, ainda, ser indevida e antijurídica a exigência cumulativa da multa exigida isoladamente por falta de recolhimento de estimativa e da multa de ofício de 75%.

### **II.4 Da alegada decadência relativa ao crédito tributário anterior a junho de 2007**

Sustenta, ainda, a decadência do direito de a autoridade tributária efetuar o lançamento tributário de IRPJ e da CSLL em período anterior a junho de 2007, com fulcro no disposto no art. 150, §4º, do CTN.

Anexou laudo pericial sobre os presentes autos de infração.

Requer, ao final, o cancelamento dos presentes autos de infração.

É o relatório.

Naquela oportunidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF) julgou improcedência a Impugnação apresentada, conforme sintetizado pela seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

PRAZO DECADENCIAL. IRPJ. LUCRO ANUAL.

Na sistemática de apuração do IRPJ pelo lucro anual, não há que se falar em decadência, seja pelo disposto no art. 150, §4º, do CTN, seja pelo art. 173, I, do CTN, uma vez que a contagem do prazo decadencial inicia-se, no mínimo, em 31 de dezembro do ano do fato gerador mais antigo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

LEI. AFASTAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Não cabe aos órgãos de julgamento administrativo afastar a lei por inconstitucionalidades, a teor do disposto no art. 26-A, do Decreto nº 70.235, de 1972.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano calendário, no regime do lucro real anual.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A interessada teve ciência da decisão na data de 26/11/2019 (e-fls. 1772) e apresentou recurso voluntário em 23/12/2019 (e-fls. 1773), portanto, tempestivamente, onde apresenta seus argumentos. Na sequência, o processo foi distribuído a este Conselheiro, e incluído na pauta para ser julgado.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **José Eduardo Dornelas Souza**, Relator.

O recurso apresentado é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### **Análise do Recurso Voluntário**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por On Time Factoring e Fomento Mercantil S/A em face do Acórdão nº 03-86.394, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Brasília/DF, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte, mantendo a exigência de IRPJ e CSLL (anos-calendário 2007 a 2010), além de multa de ofício, juros de mora, multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas e multa por descumprimento de obrigação acessória.

A autuação principal decorre da glosa de custos e despesas operacionais não comprovadas (viagens, combustíveis e leasing).

Em suas razões recursais, a contribuinte reitera as alegações de decadência de fatos geradores anteriores a junho de 2007, infringência à ampla defesa e ao princípio da proporcionalidade/razoabilidade, bem como sustenta a impossibilidade de exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício.

Passo a análise das alegações:

#### **Da Decadência**

A Recorrente pugna pelo reconhecimento da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos antes de junho de 2007.

Esta alegação foi devidamente analisada pela DRJ, cujos fundamentos adoto como razões de decidir, *in verbis*:

"Na sistemática de apuração do IRPJ pelo lucro real anual, adotada pela impugnante, o fato gerador mais antigo aperfeiçoou-se em 31/12/2007. Dessa forma, não há que se falar em decadência, seja pelo disposto no art. 150, §4º, do CTN, seja pelo art. 173, I, do mesmo diploma legal, uma vez que, a contagem do prazo decadencial inicia-se, no mínimo, em 31 de dezembro do ano do fato gerador mais antigo.

No caso, a impugnante foi notificada dos presentes autos de infração em 12/06/2012, com o prazo decadencial do fato gerador mais antigo encerrando-se em 31/12/2012, na forma do art. 150, §4º, do CTN, ou em 1º/1/2013, na forma art. 173, I, do CTN."

Por tais razões, rejeito a prejudicial.

#### **Da Alegada Infringência à Ampla Defesa**

A alegação de nulidade por cerceamento de defesa e não preenchimento de requisitos legais do auto de infração também não merece prosperar. Peça vênha para transcrever e também adotar os fundamentos da decisão recorrida:

"Conforme relatado, a impugnante apenas faz alegações genéricas, sem apresentação alguma de provas e/ou documento, conforme dispõe o art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972 (...).

Por sua vez, o Fisco demonstrou que a impugnante deduziu despesas, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), as quais, regularmente intimada, não as comprovou como determinado pelo art. 299, do Decreto nº 3.000, de 1999."

Ademais, no processo administrativo fiscal vigora o princípio de que não há nulidade sem prejuízo. No caso, a Recorrente foi devidamente intimada, teve acesso integral aos autos, compreendeu perfeitamente os fatos e os fundamentos jurídicos que embasaram a constituição do crédito tributário e, de posse de tais elementos, logrou êxito em exercer de maneira irrestrita o seu direito de defesa.

Inexistindo a comprovação de efetivo prejuízo processual, afasta-se a arguição de nulidade.

#### **Da Proporcionalidade, Razoabilidade e Controle de Constitucionalidade**

No que tange à alegação de que a multa isolada ofenderia os princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco, também não prospera a alegação. O argumento refoge à esfera de competência das instâncias administrativas, que não detêm competência para exercer o controle de inconstitucionalidade de normas vigentes. À propósito, essas são os termos da decisão recorrida:

"A multa isolada encontra-se regulada pelo art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996 (...). Não há que se falar, por conseguinte, em ofensa aos Princípios Constitucionais da Proporcionalidade, da Razoabilidade e da Proibição do Confisco, eis que a multa aplicada obedeceu a critérios da Lei nº 9.430, de 1996, que goza de presunção constitucional."

Acrescente-se que a análise da matéria encontra óbice na Súmula CARF nº 2, aprovada pelo Pleno em 2006, a qual diz que "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária". Rejeito a alegação .

#### **Da Aplicação Cumulada de Multas Isoladas e de Ofício**

Neste ponto, acolho o argumento da Recorrente de que é indevida a aplicação concomitante da multa isolada de 50% sobre as estimativas e da multa de ofício de 75% sobre o tributo apurado anualmente. A cumulação das penalidades não se sustenta.

Com efeito, a multa de ofício, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é a sanção principal. Ela incide sobre a "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição" e tem por objetivo punir o descumprimento da obrigação tributária principal, ou seja, a falta de pagamento do tributo que, ao final do período de apuração, se revelou efetivamente devido. Ela sanciona o resultado final da conduta do contribuinte.

Por outro lado, a multa isolada, prevista no inciso II, alínea "b", do mesmo artigo, possui uma finalidade distinta e mais restrita. Ela foi instituída para garantir a eficácia da obrigação acessória de recolher as antecipações mensais (estimativas) no regime do lucro real anual. A natureza das estimativas é de mero adiantamento do imposto que será apurado no futuro. Uma vez encerrado o ano-calendário, a obrigação de pagar as estimativas se exaure e é substituída pela obrigação de pagar o tributo apurado no balanço. Assim, para que a norma que exige as antecipações não se tornasse uma mera recomendação, o legislador criou a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento do dever de antecipar o fluxo de caixa do governo.

A aplicação da multa isolada, portanto, deve se limitar à hipótese para a qual foi concebida: a simples ausência de recolhimento de uma estimativa declarada. No presente caso, a autuação não decorre de uma simples omissão de pagamento de uma guia de estimativa, mas de um recálculo dessas estimativas feito pela própria fiscalização, como consequência de glosas de despesas que alteraram a base de cálculo do tributo. A origem da autuação é a apuração de uma base tributável a maior, o que é matéria da obrigação principal, sancionada pela multa de ofício. Aplicar a multa isolada neste contexto é desvirtuar sua finalidade e exacerbar a penalidade sem previsão legal.

Ademais, mesmo que se considerasse cabível, em tese, a multa isolada, sua cumulação com a multa de ofício é vedada pelo princípio da consunção. Este princípio, amplamente aceito no direito sancionatório, estabelece que a infração mais grave (o crime-fim) absorve a infração menos grave (o crime-meio) quando esta for uma etapa necessária ou uma fase preparatória para a primeira.

No sistema de apuração anual, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como uma etapa preparatória para o ato final de reduzir ou não pagar o imposto apurado em 31 de dezembro. A primeira conduta (não antecipar) é, portanto, um meio para a execução da segunda (não pagar o tributo devido). O bem jurídico mais importante tutelado pela norma é a efetivação da arrecadação tributária, garantida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano. A antecipação do fluxo de caixa do governo é um bem jurídico de relevância secundária.

Sendo assim, a cobrança da multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago já pune a conduta do contribuinte em sua totalidade, abrangendo a insuficiência de recolhimento ao

longo do ano. Exigir, adicionalmente, a multa isolada de 50% sobre as estimativas não recolhidas seria penalizar a parte (a antecipação) depois de já ter penalizado o todo (o tributo final).

Sobre o tema, são precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata, em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097, que adoto como razões de decidir:

"É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário. (...) Apenando o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal. Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos)."

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao interpretar o art. 44 da Lei nº 9.430/96, consolidou este mesmo entendimento. No julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, a Segunda Turma decidiu de forma inequívoca pela impossibilidade da cumulação, conforme se extrai da ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. (...) MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. (...) 5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido. (STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Portanto, ao abrigo do princípio da consunção e da jurisprudência consolidada, a multa aplicada em razão da infração principal e mais grave (multa de ofício de 75%) absorve a penalidade relativa à infração preparatória e menos grave (multa isolada de 50%).

Pelo exposto, acolho as razões da Recorrente para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida, sobre o eventual débito remanescente, apenas a multa de ofício.

### **Do Lançamento Reflexo**

No tocante à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), tratando-se da mesma situação fática e da mesma base probatória, o raciocínio expendido para o IRPJ aplica-se integralmente, cabendo o cancelamento da respectiva multa isolada, mantendo-se o lançamento do principal e da multa de ofício reflexa.

**CONCLUSÃO**

Ante o exposto, VOTO por rejeitar a alegação de decadência e as preliminares alegadas e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para, reformando em parte o Acórdão recorrido, cancelar a multa isolada aplicada pelo não recolhimento de estimativas, mantendo-se incólumes as demais exigências do crédito tributário lançadas de ofício.

*Assinado Digitalmente*

**JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Iágaro Jung Martins, redator designado

Entendeu o i. Relator, com base em precedente deste CARF e do STJ, 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 e pelo princípio da consunção.

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 vênia 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 mezinhos 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 NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Iágaro Jung Martins**