



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 18471.002736/2008-05  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-003.898 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de maio de 2019  
**Matéria** MULTA ISOLADA  
**Recorrente** NOVATRANS ENERGIA S.A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO POSTERIOR AO ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. APURAÇÃO DE PREJUÍZO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de diferenças de estimativas mensais de IRPJ relativas a períodos de apuração anteriores à Lei nº 11.488/2007, é cabível a cobrança da multa isolada após o término do ano-calendário, desde que tais diferenças não decorram de infração que tenha dado causa à redução do IRPJ apurado no balanço de encerramento do mesmo período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) por unanimidade de votos, rejeitar a arguição referente ao art. 24 da LINDB trazida em sustentação oral; e ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Relator acompanhado pelos Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Junia Roberta Gouveia Sampaio, sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (Suplente Convocada), Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 346 a 405), interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ (fls. 336 a 340) que negou provimento à Impugnação apresentada pelo Contribuinte (fls. 143 a 329), oferecida contra a imposição de Multa de Ofício (fls. 120 a 125).

Em resumo, a contenda tem como objeto Multas de Ofício, referente ao não recolhimento de estimativas de IRPJ, nos meses de janeiro e fevereiro de 2004, novembro de 2005 e de janeiro a maio de 2007.

O Contribuinte, quando da oferta da Impugnação, procedeu à prova do recolhimento voluntário de todas as penalidades referentes às estimativas do ano-calendário de 2007, apenas se insurgindo contra as multas aplicadas em relação aos anos de 2004 e 2005, afirmando que seriam indevidas, vez que exigidas após o encerramento dos períodos anuais de apuração do IRPJ, período em que percebeu prejuízo.

Por bem resumir o início da contenda, adota-se, a seguir, o objetivo relatório empregado pela DRJ *a quo*:

*Em decorrência da ação fiscal, foi lavrado auto de infração para exigir da interessada a multa isolada de R\$ 2.040.221,87.*

*Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 118 a 123 e Termo Verificação e Constatação Fiscal (fl. 115 e 116) foram apurados os fatos abaixo descritos:*

**MULTA ISOLADA- FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ - ESTIMATIVA**

*Conforme Termo de Intimação Fiscal, solicitou-se ao contribuinte que confirmasse as diferenças apuradas entre os valores das estimativas de IRPJ a pagar como os valores declarados nas DCTF e/ou DARF recolhido, conforme demonstrativo inserto nas fl. 109 a 111. Os valores foram extraídos das DIPJ e demonstrativos de apuração do Lucro Real, entregues e assinados pelo contribuinte, bem como das DCTF, DARF recolhidos e PER/Dcomp.*

*O contribuinte respondeu em 15/09/2007 (fl 112 a 114), dizendo que confirma os valores do quadro foram extraídos dos documentos anteriormente assinalados, e que, relativamente ao*

*período de janeiro a maio de 2007, as diferenças são resultantes das DCTF entregues antes de 13/07/2007, mas que foram retificadas por intermédio de DCTF retificadora. Informa, também que os PER/Dcomp refletem os valores corretos dos débitos relativos às respectivas contribuições.*

*Devido à falta de recolhimento ou recolhimento com insuficiência de estimativas de IRPJ, foi aplicada a multa isolada.. Os valores estão expressos no demonstrativo de fl.117.*

*Inconformada com o lançamento do qual foi cientificada em 30/09/2008 (fl. 118), a interessada apresentou em 30/10/2008 a impugnação de fl. 134 a 145, na qual alega, em síntese que:*

*- A impugnante entende, com arrimo em jurisprudência administrativa, que a cobrança da multa em causa apenas pode realizar-se, uma vez encerrado o período de apuração, se tiver sido apurado lucro real, o que não ocorreu nos anos de 2004 e 2005.*

*- No exercício de 2004, houve prejuízo fiscal de R\$ 47.822.900,28 e no exercício de 2005, ocorreu um saldo negativo de IRPJ de R\$ 3.507.790,66.*

*- No que toca ao período de janeiro a maio de 2007, ano em que apurou lucro real no encerramento do exercício, procedeu-se, no último dia 29 de outubro, ao pagamento de multa isolada cominada, conforme se verifica do DARF anexo (doc.4).*

*- Pela mesma razão, impugna-se a exigência de multa isolada relativamente aos anos de 2004 e 2005.*

*- A sistemática do pagamento de "estimativas" consiste no recolhimento mensal do tributo "estimado" que, de outra forma, seria devido ao final do exercício. Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes, pelo que o tributo em bases estimadas não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.*

*- Assim, quando encerrado o exercício, verifica-se que o contribuinte não apurou lucro real, mas sim prejuízo fiscal ou saldo negativo, não há possibilidade de se exigir multa isolada, uma vez que inexistente tributo devido, e por conseguinte, base de cálculo para a aplicação da mesma.*

*- Não é cabível a imposição uma sanção em razão de uma obrigação inexigível, tendo em vista a não apuração de lucro, e por conseguinte, a não verificação de um acréscimo patrimonial.*

*- Foi pacificado no âmbito do Conselho de Contribuintes e do CSRF o entendimento de ser inexigível a referida multa, após o encerramento do período de apuração do imposto de renda, em especial, se o contribuinte apurar prejuízo fiscal no final do ano-calendário.*

*- Requer a nulidade da multa isolada.*

Ao seu turno, a 8ª Turma da DRJ/RJ1 proferiu o v. Acórdão, ora recorrido, negando provimento à *defesa* da Contribuinte, ementado nos seguintes termos:

*ASSUNTO:: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2004, 2005,2007*

*MULTA ISOLADA*

*Aplica-se a multa isolada no caso de pessoa jurídica optante pelo Lucro Real, que deixar de realizar os pagamento de estimativas de IRPJ.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Em face de tal revés, a Contribuinte interpôs o Recurso Voluntário, ora sob análise, basicamente reiterando, resumidamente, suas alegações de Impugnação. Não se acosta novos documentos probatórios.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Fora alegado pelo Contribuinte, apenas durante sua sustentação oral, a aplicação do art. 24 da LINDB ao presente feito. Tal matéria foi rejeitada, adotando-se, aqui, para seu fundamento, os mesmos termos constantes do v. Acórdão nº 1402-003.605, publicado em 11/12/2018, de relatoria da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Como se observa do relatório, a matéria sobre apreço refere-se à possibilidade de se exigir dos contribuinte, antes de 2007 (a matéria controversa no presente caso apenas abrange penalidades referentes às estimativas mensais apuradas em janeiro e fevereiro de 2004 e novembro de 2005), após o encerramento do período de apuração, em ano-calendário em que o Contribuinte percebeu prejuízo.

Como se verifica no v. Acórdão recorrido, a resolução da matéria deu-se por posicionamento meramente jurídico, não havendo divergências em relação a provas.

Além do recolhimento das sanções referentes ao ano-calendário de 2007 (que justificou a *desistência* impugnatória do tema), em termos probatórios, o direito alegado da Recorrente depende apenas da demonstração de que teria verificado prejuízo nos anos-calendário de 2004 e 2005.

Contudo, não obstante tenha a Contribuinte acostado suas DIPJs integrais de ambos os períodos à sua Impugnação, demonstrando o prejuízo percebido na apuração do Lucro Real naqueles anos-calendário (*vide* fls. 223 e 303, especificamente), a própria Fiscalização faz a mesma prova, quando lavratura da Autuação, já em setembro de 2008 (*vide* fls. 16 e 52, especificamente). Ou seja, tal fato é incontroverso.

Tal tema foi muito debatido no antigo e predecessor C. Conselho de Contribuinte e mesmo neste E. CARF, nas últimas duas décadas. A divergência de posicionamentos, antagônicos, baseia na interpretação atribuída ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, confrontando a redação de seu *caput* com o inciso IV do seu §1º, antes das alterações promovidas pela MP nº 351/2007, e na natureza tributária das estimativas, de mera antecipação do tributo devido ao final do ano-calendário.

Até o final de 2014, a matéria era julgada favoravelmente à pretensão da Contribuinte pela C. 1ª Turma da CSRF, vindo, posteriormente, tal N. Colegiado, a alterar seu posicionamento.

Tendo em vista a natureza exclusivamente jurídica do debate ora empregado, bem como a clareza da matéria envolvida e a existência de centenas precedentes jurisprudenciais administrativos sobre tema, adota-se a seguir, na certeza de não se estar promovendo o afastamento ou a negativa de vigência a dispositivo legal, como fundamento das razões de decidir, o voto vencido da I. Conselheira Cristiane Silva Costa, proferido no mais recente precedente sobre matéria apreciado pela C. 1ª Turma da CSRF, estampado no Acórdão nº 9101-003.802, publicado em 07/01/2019:

*Passo a enfrentar o mérito.*

***O caso dos autos é de exigência de multa quanto às estimativas mensais, quando o contribuinte apurou prejuízo e bases negativas ao final do ano-calendário.***

*A impossibilidade de cobrança da multa sobre estimativas mensais tem por principal fundamento a lógica empregada na sistemática de antecipação por estimativas. Isto porque as estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.*

*A esse respeito, destaque-se artigo 231, do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999), que estabelece a compensação dos valores antecipados a título de estimativa mensal ao final do ano:*

Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º): (...)

IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230. *(grifamos)*

*De acordo com o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que tenha recolhido estimativas poderá, ao final do ano-calendário, deduzi-las do saldo a pagar do IRPJ. Tal mecanismo demonstra a relação inafastável entre as estimativas mensais e a apuração ao final do período, confirmando que não se tratam de relações jurídicas tributárias autônomas, mas apenas uma técnica de arrecadação.*

*Considerando a natureza de mera antecipação da estimativa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidou entendimento sobre a impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano calendário, conforme Enunciado n. 82 de sua Súmula: Súmula CARF 82:*

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

*O E. Superior Tribunal de Justiça também decidiu que as estimativas mensais são meras antecipações do fato gerador, que ocorre ao final do período de apuração, verbis:*

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 CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Resp 694.278, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 03/08/2006)

*Nesse contexto, seria legítima a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais se efetuado o lançamento antes do encerramento do ano-calendário, o que não ocorreu no caso do presente processo administrativo.*

*São precisas as considerações de Paulo de Barros Carvalho tratando da relação indissociável entre o tributo pago ao final do ano e a estimativa mensal:*

Prescreve o art. 2º da Lei n. 9.430/969 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento dos tributos, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. Feita essa opção, tem-se recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em que os valores devidos a título de imposto e de contribuição são determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos em lei.

Essa opção não exclui, contudo, a obrigação de calcular a renda e o lucro líquido no final do ano-calendário, e de efetuar o pagamento dos tributos sobre ele incidentes. O §3º do dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas a respeito do assunto (...). E o §4º segue a mesma linha de raciocínio, ao estipular que o tributo pago no regime de estimativa deve ser deduzido para fins de determinação do saldo de tributo a pagar.

Em sentido semelhante, também, é a disposição do art. 6º da Lei n. 9.430/96, a qual permite entrever a indissociabilidade do tributo pago no regime de estimativa e aquele devido ao final do ano-calendário.

(...)

Os referidos preceitos legais nos levam a concluir que o regime de estimativa não veicula tributos distintos do IRPJ e da CSLL anuais. Trata-se de técnica de tributação que implica antecipação do recolhimento de valores presumidamente devidos em 31 de dezembro de cada ano. Por isso, na apuração dos tributos no último dia do ano-calendário (critério temporal do IRPJ e da CSLL) devem ser consideradas as quantias antecipadas e, ainda, se estas forem superiores ao débito efetivo, cabe sua restituição (*Derivação e Positivação no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290*)

*Curiosamente, a despeito do processo tratar de multa isolada quanto a meses de janeiro, fevereiro e abril do ano de 2006, o Termo de Verificação Fiscal fundamenta-se na redação do artigo 44, II, b, da Lei nº 9.430/1996, conferida por legislação posterior (Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006), que, ainda, perdeu a eficácia.*

*Destaca-se trecho do Termo de Verificação Fiscal a esse respeito:*

25. Dada a situação descrita, procedeu-se ao lançamento de ofício da multa isolada sobre os valores lido recolhidos, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL ao final do ano-calendário em questão, conforme determina o artigo 44 da Lei Nº 9.430/96 (com a redação da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, cujo teor foi mantido na redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007):

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

II - cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

b) na forma do art. 1º 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." (grifamos)

*Com efeito, o artigo 44, IV, §1º, IV, da Lei nº 9.430/1996 tinha a seguinte redação anteriormente à Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:*

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

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

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

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

*Antes disso, a Medida Provisória nº 303/2006, de 29/06/2006, perdeu a eficácia, mas também teve previsão de modificação do citado artigo 44.*

*De toda forma, o caput do artigo 44 explicitava que apenas seria exigida a multa isolada no caso de "diferença de tributo ou contribuição". O §1º, inciso IV autorizava a cobrança isolada destas multa, ainda que apurado prejuízo fiscal, mas a interpretação do parágrafo deve se conformar ao caput e, assim, só poderia ser aplicada a citada multa isolada caso houvesse lançamento antes do final do ano-calendário.*

*Do contrário, indevida a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais.*

*A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deu provimento ao recurso voluntário, conforme voto vencedor do qual se extrai:*

Conforme consta dos termos do relatório apresentado, em relação ao exercício de 2006, a contribuinte apurou prejuízo fiscal (e também bases negativas), não restando, portanto, ao final do ano-calendário, qualquer montante a ser recolhido a título de IRPJ e/ou CSLL.

A matéria, portanto, cinge-se à análise própria dos contornos normativos aplicáveis ao chamado recolhimento de estimativas mensais, que, como se verifica, pelas sistemáticas próprias daqueles referidos tributos (IRPJ e CSLL, apurados pelo Lucro Real), representam-se, de fato, como meras antecipações do montante devido ao final do exercício. (...)

Da leitura desse relevante precedente, verifica-se que, tomando-se em conta a aplicação das disposições do mencionado Art. 44 da Lei 9.430/96, pacificou-se naquela Câmara Superior o entendimento de que a base de cálculo indicada pela legislação de regência para a apuração da referida multa isolada seria o montante ou a diferença do tributo devido, o que, no caso de apuração de prejuízos fiscais e/ou bases negativas, efetivamente impõe a conclusão de que o montante da penalidade, no caso, seria igual a zero.

A partir dessas considerações, entendo, na linha apontado, que o lançamento da referida multa isolada, no caso do não recolhimento de estimativas, somente tem cabimento no mesmo ano-calendário de sua apuração, sendo certo que, com o encerramento do exercício, a obrigação de recolhimento dessas antecipações dá lugar à apuração e recolhimento do Lucro Real Anual, restando, pois, completamente indevido o lançamento da referida multa isolada quando verificado que, naquele exercício, a contribuinte apurou prejuízo, não restando valor algum a ser recolhido aos cofres fazendários.

Com essas considerações, pedindo as mais respeitadas vênias ao ilustre Sr. Relator, entendo que o recurso interposto merece provimento, especificamente porque, sendo constatada a existência de prejuízo fiscal (e bases negativas), inexigível, após o encerramento do ano-calendário a exigência das estimativas não recolhidas (Súmula CARF no 82), e, pela verificação da inexistência de lucro tributável no exercício, indevida também a cobrança da referida multa isolada, sendo, portanto, completamente infundado o lançamento realizado.

*O acórdão recorrido não merece reparos. Assim, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria** para afastar a exigência de multa isolada calculada sobre estimativas mensais.*

Acrescente-se às palavras da I. Conselheira que a questão aqui tratada se amolda exclusivamente como ferramenta punitiva do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contida no sistema jurídico tributário), ficando sujeita aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa penal do Poder Público.

Assim, se a norma que veicula tal sanção, diante da análise dos termos presentes em todas as suas previsões, consideradas conjuntamente, permite uma interpretação mais favorável ao apenado do que aquela adotada pela Autoridade aplicadora, inclusive, *in casu*, dispensando o sancionamento, merece, então, prevalecer aquela hermenêutica, trazida no *Apelo*.

Parte de tal *principiologia* informa a norma contida no art. 112 do CTN, sendo, claramente, aplicável ao caso o teor do seu inciso II, diante do conflito lógico de previsões do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, reformando-se o v. Acórdão recorrido, para cancelar as multas isoladas remanescentes, referentes às estimativas dos anos-calendário de 2004 e 2005.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Redator designado

O Colegiado, por maioria de votos, divergiu do I. Relator Caio Cesar Nader Quintella na parte de seu voto em que deu provimento ao RV da recorrente no sentido de afastar a tributação presente nestes autos, dizendo respeito exclusivamente a lançamentos de multas isoladas (fls. 120/125) por falta ou insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ nos períodos de 2004, 2005 e 2007.

Embora fortemente embasado, como sói acontece com os votos do I. Conselheiro, com a devida vênia, faço leitura diferente do tema "multa isolada", que tão assiduamente frequenta as sessões de julgamento do Colegiado.

De fato, acerca desta matéria e sobre uma possível impossibilidade de se exigir multa isolada quando concomitante com multa de ofício presente em auto de infração, de minha parte sempre perfilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como argüem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(...)

*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. (destaquei)*

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; **simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.**

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

*“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.*

*Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.*

*Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.*

*A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.*

*É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.*

*Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.*

*Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.*

*No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:*

*Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.*

*O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.*

*Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição*

*implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?*

*Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.*

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, **não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.**

Feitas estas digressões conceituais, mais ainda o entendimento deste Conselheiro acerca da matéria presente nos autos se mostra pacífica, visto que sequer se está diante de uma possível concomitância de exigência de multa de ofício com multa isolada, quando poder-se-ia invocar os beneplácitos da Súmula nº 105 do CARF.

Muito ao contrário, a simples vista d'olhos do auto de infração e no TVF mostra que a exigência fez-se exclusivamente sobre multa isolada em razão de insuficiência ou falta de recolhimento de estimativas mensais sem que houvesse suporte para tal redução por meio de balanços ou balancetes de suspensão, já que a opção da recorrente foi utilizar como base a receita bruta e acréscimos nos períodos de 2004 e 2005.

Pelos motivos elencados, entendo deva ser mantido o lançamento perpetrado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone