

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

Processo nº 19311.720728/2013-07
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.106 – 1ª Turma
Sessão de 09 de abril de 2019
Matéria SÚMULA CARF, DECADÊNCIA E MULTA ISOLADA
Recorrente CELTA HOLDINGS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2012

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. JUROS SOBRE MULTA. SUMULA CARF 108.

Não se conhece recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso, nos termos do artigo 67 do RICARF.

Súmula CARF 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. REGISTRO CONTÁBIL DE OPERAÇÕES VERSUS DATA DE SUA REPERCUSSÃO FISCAL.

O registro contábil de operações não é, em si, fato gerador de tributo nem há, aí, lançamento. O prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de exclusões tem início com a efetivação de tais exclusões da base de cálculo dos tributos, eis que este é o momento em que elas repercutem no âmbito tributário. Não ocorrência de decadência no caso concreto.

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. COBRANÇA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

Só faz sentido falar-se em multa isolada quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-base, caberia à fiscalização exigir também o principal de tributo devido (por estimativa) e os juros correspondentes.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, não conhecendo apenas quanto ao juro sobre multa e, no mérito, (i) em relação à multa isolada, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Luis Fabiano Alves Penteado, que lhe deram provimento; e (ii) em relação à decadência, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Viviane Vidal Wagner.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Vagner - Redatora Designada

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 4.419-4.457) em face do acórdão 1302-002.322, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção (fls. 3700-3724), que restou assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2012

DESPESAS FINANCEIRAS CONTRATO DE INVESTIMENTO
BONIFICAÇÃO DE PRODUTIVIDADE PAGAMENTO VIA NOTAS
PROMISSÓRIAS CONDICIONADAS AO CUMPRIMENTO DO
CONTRATO SUMULA 238 DO STJ

A empresa credora de valores constantes notas promissórias vinculadas a contratos cujas condições são reproduzidas na própria cártula não pode registrar o predito crédito em conta do ativo e, consentaneamente, não pode deduzir quaisquer despesas concernentes à baixa ou redução dos créditos ali estampados.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. FRAUDE. MULTA DE OFÍCIO.
QUALIFICAÇÃO.

Quando o planejamento tributário evidencia uma intenção dolosa de alterar as características do fato gerador, com intuito de fazer parecer que se tratava de uma outra operação com repercussões tributárias diversas, tem-se a figura da fraude a ensejar a multa qualificada.

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

Após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é plenamente aplicável a multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e a multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007.

EXIGÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS CALCULADOS PELA TAXA
SELIC. JUROS SOBRE MULTA.

É legal a exigência de juros moratórios calculados pela taxa Selic, inclusive sobre os valores das multas não pagas no vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CSLL

Ano-calendário: 2010, 2012

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Aplica-se aos tributos lançados reflexamente ao IRPJ os mesmos fundamentos para manter a exigência, haja vista a inexistência de matéria específica, de fato e de direito a ser examinada em relação a eles.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 31/12/2010, 30/04/2012

LANÇAMENTO REFLEXO. COFINS.

Aplica-se aos tributos lançados reflexamente ao IRPJ os mesmos fundamentos para manter a exigência, haja vista a inexistência de matéria específica, de fato e de direito a ser examinada em relação a eles.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/12/2010, 30/04/2012

LANÇAMENTO REFLEXO. PIS/PASEP.

Aplica-se aos tributos lançados reflexamente ao IRPJ os mesmos fundamentos para manter a exigência, haja vista a inexistência de matéria específica, de fato e de direito a ser examinada em relação a eles.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte das alegações trazidas apenas no recurso voluntário, devido à preclusão e rejeitar a alegação de decadência, no mérito, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à exigência tributária principal e à glosa de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL, e, por maioria de votos, em manter a multa qualificada; vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Eduardo Morgado Rodrigues; votando estes últimos pelas conclusões e, por voto de qualidade, em negar provimento quanto à cobrança de multa isolada, vencidos os conselheiros Carlos César Candal Moreira, Gustavo Guimarães da Fonseca, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Eduardo Morgado Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

A ora Recorrente opôs embargos de declaração em face do acórdão em tela, os quais foram inadmitidos nos termos do Despacho de Admissibilidade de Embargos de Declaração de fls. 3801-3.828.

A Recorrente alega divergência em relação a diversos temas, conforme relatado abaixo.

Antes, observo que a autuação em questão visou à cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre receitas que foram consideradas omitidas e também de IRPJ e CSLL sobre exclusões consideradas indevidas nos anos-calendário de 2010 e 2012, com multa qualificada -- em resumo, em decorrência de negócio relacionado à formação de *joint venture* para o processamento de cartões de crédito, a contribuinte passou a deter a titularidade de notas promissórias, as quais foram contabilizadas em conta de ativo realizável a longo prazo. Em razão de novação das obrigações correspondentes às notas promissórias, a fiscalização considerou que foram auferidas receitas não reconhecidas pela contribuinte (sendo lançada omissão de receitas não operacionais), bem como que houve variações monetárias decorrentes da redução dos valores dos ativos consideradas indevidas (sendo lançada glosa das exclusões que foram feitas nas bases de cálculo).

O Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 4.461-4.489 -- confirmado pelo Despacho em Agravo de fls. 4.562-4.582 (Agravo Rejeitado) -- deu seguimento parcial ao recurso especial, especificamente com relação às seguintes matérias:

b) Preclusão/decadência do direito de o fisco de questionar as operações que deram origem ao registro contábil das notas promissórias em 2006;

H) Impossibilidade de exigência de multa isolada após encerramento do ano-base;

I) Impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício;

J) Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Com relação à **decadência**, alega a Recorrente que a fiscalização não poderia questionar a legalidade do registro contábil das notas promissórias (que ocorreu em 2006 na CERTEGY LTDA.), eis que teria transcorrido o prazo decadencial de cinco anos entre o fato que propiciou o seu surgimento e a ciência dos autos de infração combatidos (28/11/2013). Aponta, nessa matéria, os seguintes acórdãos paradigmas:

Decadência: Acórdão paradigma 101-97.084

IRPJ - DECADÊNCIA - Uma vez expirado o prazo previsto no art 150 § 4º, a Fiscalização não está autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados anteriormente, pois que alcançados pelo instituto da decadência. Não prevalece a exigência em relação aos valores submetidos à tributação como consequência da inobservância da regra que tornara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos

Decadência: Acórdão paradigma 108-09.501

IRPJ - DECADÊNCIA - AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA - DECADÊNCIA - Glosar no presente os efeitos decorrentes de valores formados no passado só é possível se a objeção do fisco não comportar juízo de valor quanto ao fato verificado em período já atingido pela decadência.

Nesse ponto, vale transcrever trecho de despacho de admissibilidade de recurso especial, que observou:

Em que pese os paradigmas tratarem de situação de fundo diversa daquela do recorrido (o primeiro diz com glosa de amortização de ágio e variação cambial e o segundo com glosa prejuízos fiscais compensados indevidamente com lucro inflacionário de período anterior, ao passo que o recorrido diz com glosa de despesas concernentes à baixa ou redução de créditos constantes em notas promissórias indevidamente registradas em conta do ativo), os entendimentos manifestados nos julgados divergem no que se refere ao tema da decadência frente a revisão de fatos ocorridos e registrados anteriormente, com repercussão futura. Enquanto os paradigmas se manifestam pela impossibilidade, como se vê nos trechos antes destacados das ementas, o recorrido vai em sentido contrário, contrário, como se extrai do excerto a seguir:

De fato, o prazo decadencial se conta da ocorrência do fato gerador e não a partir de atos ou fatos anteriores com repercussão no fato-tipo; a decadência, diga-se, extingue apenas obrigação tributária e não a competência ou poder investigativo da Fiscalização que pode revolver fatos/atos/situações que tenham, com bem dito pela DRJ, "repercussão futura".

Sobre o tema da **impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário**, sustenta a Recorrente que o acórdão recorrido deve ser reformado para dar lugar ao entendimento dos acórdãos paradigma, os quais, também analisando autuações após a alteração legislativa no artigo 44 da Lei 9.430/1996 promovida pela Medida Provisória 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, teriam decidido que, após o encerramento do ano-base, a obrigação de recolhimento das estimativas dá lugar ao recolhimento dos tributos efetivamente devidos, de modo que não há mais que se falar em estimativas devidas e, muito menos, exigência de multa pelo seu não recolhimento. São eles:

Multa isolada - encerramento: Acórdão paradigma 1301-001.492

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2007, 2009

(...)

IRPJ/CSLL. MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sobre base estimada ao longo do ano. A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor das estimativas não recolhidas.

Multa isolada - encerramento: Acórdão paradigma 1402-001.669

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

(...)

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. VERIFICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. IMPOSSIBILIDADE

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

É improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Quanto à tese sobre a **impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício**, sustenta a Recorrente divergência com relação aos seguintes precedentes:

Cumulação de multas: Acórdão paradigma 1202-001.228

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2006, 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO EM RELAÇÃO À ALTERAÇÃO DO ART. 44 DA LEI Nº 9.430/1996 PELA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE DE PENALIDADE DE MULTA ISOLADA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. EMBARGOS REJEITADOS.

Embora as alterações do texto do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 tenham de fato distinguido as bases de cálculo das penalidades de multa isolada e de ofício, não pretendeu cumulá-las. Por essa razão, é inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei nº 11.488/2007.

Não é possível opor Embargos para tentar reapreciar a matéria quando esta já foi devidamente examinada com base em fundamento distinto do quanto pretendido por alguma das partes, haja vista que o julgador pode formar livremente a sua convicção.

Cumulação de multas: Acórdão paradigma 1301-001.680

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

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

Por fim, quanto ao tema dos **juros sobre multa**, a Recorrente alega dissídio jurisprudencial e relação aos seguintes acórdãos:

Juros sobre multa: Acórdão paradigma 9101-00.722

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.

Juros sobre multa: Acórdão paradigma 1202-001.118

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 4.590-4.609) em que sustenta exclusivamente questões de mérito defendendo o não provimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano - Relatora

Admissibilidade recursal

O recurso especial do contribuinte é tempestivo e atendeu, em parte, aos requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante à admissibilidade do recurso na parte em que admitida, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente da 1ª Seção do CARF para conhecimento parcial do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99, especificamente com relação aos temas "*b) Preclusão/decadência do direito de o fisco de questionar as operações que deram origem ao registro contábil das notas promissórias em 2006;*" e "*I) Impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício;*".

Compreendo que a admissibilidade recursal com relação aos dois outros temas objeto do presente recurso merece análise mais detida. Vejamos.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento das condições previstas no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se, de início, que o Recurso Especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as turmas que compõem o CARF, não se prestando como instância recursal no reexame de material probatório. Deve, pois, o alegado dissenso jurisprudencial se dar em relação a questões de direito, tratando, todos, da **mesma legislação** aplicável a uma **mesma situação fática**.

Sobre o tema "*H) Impossibilidade de exigência de multa isolada após encerramento do ano-base*", observo que não identifico similitude fática entre o caso em questão e o tratado no acórdão paradigma 1301-001.492, de 10 de abril de 2014.

Isso porque, no caso dos presentes autos, analisa-se a falta de recolhimento de estimativas em face da situação em que foi apurado tributo devido no ajuste anual (o qual, inclusive, não foi pago, dando ensejo à cobrança concomitante de multas isoladas e de ofício, esta última agravada para 150%).

Já no caso tratado no acórdão paradigma 1301-001.492, a cobrança de estimativas ocorreu quando não havia tributo devido no ajuste anual (porque a contribuinte apresentou prejuízo fiscal). Nesse contexto, o voto vencedor considerou a inexistência de tributo devido ao final do ano-calendário como fundamental à conclusão de que a multa isolada seria inaplicável, sendo válido destacar o trecho conclusivo de tal voto:

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 respeitosas 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.

Por outro lado, no caso analisado no acórdão paradigma 1402-001.669, de 6 de maio de 2014, a ementa até dá a entender que também não foi apurado tributo devido ao final do ano calendário (ao mencionar que a multa isolada não é devida "... quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício").

Não obstante, a análise do inteiro teor do acórdão revela que, naquele caso, foi apurado tributo devido ao final do ano-calendário e a tese aplicada pelo relator é, essencialmente, a de que a exigência da multa isolada somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário, não sendo possível, ademais, a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício. Destaco, por oportuno, trechos do voto condutor daquele acórdão:

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31/12). 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 de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo – sob a forma estimada não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Assim, não tenho dúvidas que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, tendo em vista que, com a apuração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido ao final do ano-calendário (31/12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Ora, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base impositiva, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação, tão-somente, do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado ex-offício, mas jamais a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do Código Tributário Nacional, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

No presente caso, conforme se depreende dos autos, o auto de infração foi lavrado após o encerramento dos anos-calendário

objeto do lançamento, portanto, quando já apurada a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro líquido efetivamente devidos nos períodos.

Logo, embora a contribuinte não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor o tributo nos anos-calendário questionado, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada após os anos-calendário questionados, portanto, quando já conhecida a respectiva base de cálculo e o imposto e a contribuição efetivamente devidos, porquanto, impossível, coexistir num determinado momento (ocasião do lançamento), duas bases de cálculo para uma mesma exação, ou seja, uma com base nas estimativas mensais e outra ao final do ano-calendário.

Neste sentido, quanto à matéria "*H) Impossibilidade de exigência de multa isolada após encerramento do ano-base;*", considero que o acórdão paradigma 1301-001.492 não se presta a demonstrar a divergência na interpretação da legislação tributária em relação à decisão recorrida, nos termos do art. 67, Anexo II do RICARF, por não se verificar a necessária similitude fática entre ele e o recorrido. Não obstante, o acórdão paradigma 1402-001.669 cumpre tal função. Desse modo, compreendo que o recurso especial deve ser conhecido quanto a esta matéria.

Por fim, quanto ao tema "*J) Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.*", compreendo que a discussão não deve ser conhecida por este Colegiado eis que, posteriormente ao despacho de admissibilidade, este CARF aprovou a Súmula n. 108, cujo enunciado assim dispõe:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

O Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 373/2015, estabelece, no §3º do artigo 67 do Anexo II, que "*Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.*"

Assim, é de se rejeitar o conhecimento do recurso especial do contribuinte quanto ao tema da cobrança de juros sobre multa, eis que o acórdão recorrido adotou o mesmo entendimento expresso no enunciado da Súmula CARF n. 108.

Em síntese, oriento meu voto por conhecer parcialmente do recurso especial do contribuinte, especificamente quanto às matérias "*b) Preclusão/decadência do direito de o fisco de questionar as operações que deram origem ao registro contábil das notas promissórias em 2006;*", "*H) Impossibilidade de exigência de multa isolada após encerramento do ano-base;*", e "*I) Impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício;*".

Mérito

As questões de mérito serão tratadas por item tal como referidas no despacho de admissibilidade, conforme abaixo.

b) Preclusão/decadência do direito de o fisco de questionar as operações que deram origem ao registro contábil das notas promissórias em 2006

Nesse tema, a Recorrente sustenta que a fiscalização não poderia questionar a legalidade do registro contábil das notas promissórias (que ocorreu em 2006), eis que teria transcorrido o prazo decadencial de cinco anos entre o fato que propiciou o seu surgimento e a ciência dos autos de infração combatidos (ocorrida em 2013). Pleiteia, assim, a aplicação do entendimento do acórdão paradigma 101-97.084, segundo o qual:

Assim, a escrituração das operações realizadas, por não terem sido inquinadas de irregulares pela Fiscalização no prazo decadencial, consolida, para efeitos fiscais, a normalidade das operações realizadas pelo sujeito passivo, na exata forma como foram contabilizadas, (...)

O tema é análogo ao já sumulado por este CARF com relação à contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo à glosa de amortização de ágio, que recebeu o seguinte enunciado:

Súmula CARF n. 116: "Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança."

De fato, o registro contábil de operações não é fato gerador de tributo nem há, aí, lançamento. Ora, sendo o prazo decadencial aquele após o qual o fisco perde o direito de constituir o crédito tributário, e sendo tal constituição possível apenas quando ocorre o fato gerador, fica fácil perceber que não há que se falar em início de contagem do prazo decadencial pelo mero registro contábil de uma potencial despesa.

Assim, tal como se decidiu com relação ao ágio, o prazo decadencial para a lavratura de auto de infração para a glosa de exclusões com o as do presente caso tem início com a efetivação de tais exclusões da base de cálculo dos tributos, eis que este é o momento em que elas repercutem no âmbito tributário.

Ante o exposto, compreendo que não há que se falar em decurso do prazo decadencial no caso concreto, tendo em vista que a ciência do auto de infração ocorreu dentro dos cinco anos contados da data em que os fatos repercutiram na esfera tributária (i.e., efetivação das exclusões consideradas indevidas pela fiscalização).

Assim, entendo que é o caso de se manter a decisão recorrida quanto a este item.

H) Impossibilidade de exigência de multa isolada após encerramento do ano-base

Quanto ao tema da impossibilidade de se exigir multa isolada após o encerramento do ano-calendário, a tese abraçada pelo acórdão paradigma é a de que, após o término do ano-base, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Dito de outra forma, a multa isolada pela ausência de recolhimentos de estimativa apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Compreendo que não é o caso.

Embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (mesmo fato gerador), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que haja tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido. Daí porque tais condutas podem, sim, e de fato são, penalizadas especificamente, a primeira à razão de 50% do valor devido e a segunda, em regra, à razão de 75%.

De se notar que, ao contrário do que alega a recorrente, na verdade só faz sentido exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir o tributo devido (por estimativa) acrescido de multa de ofício e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, isolada) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

A análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a penalidade pelo descumprimento do dever de adiantar a estimativa permanece aplicável -- e, até por isso, é denominada "multa isolada": porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a estimativa devida). A título ilustrativo, vale destacar trecho do voto no acórdão 101-96.353, de 17/10/2007:

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para

o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

Neste sentido, entendo que a tese defendida pelo contribuinte não serve de argumento para cancelar a exigência das multas isoladas em questão, razão porque devem os fundamentos da decisão recorrida serem mantidos nesta parte.

I) Impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício;

Quanto à tese da concomitância de multas, entendo que a hipótese está abrangida pela *ratio decidendi* que orientou o enunciado da Súmula CARF n. 105:

Súmula CARF 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.

Observo que o RICARF prevê que a não observância de Súmula do CARF é causa de perda de mandato dos Conselheiros (art. 45, VI, do Anexo II).

De se notar que **o auto de infração ora discutido visa à cobrança de multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas devidas nos meses de novembro e dezembro de 2010, bem como de janeiro a maio e de agosto a dezembro de 2012, concomitante à cobrança de multa de ofício sobre o tributo apurado como devido nos ajustes anuais relativos a 2010 e 2012.** Tais penalidades foram aplicadas, portanto, na vigência da Lei 9.430/1996 com as alterações promovidas pela Lei 11.488, que é de 15 de junho de 2007 (e é produto da conversão da MP 351, de 22.01.2007).

É verdade que parte relevante da jurisprudência deste CARF tem entendido que a Súmula CARF 105 trata da Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488/2007, de forma que as multas isoladas em questão, lançadas com base no artigo 44, II, "b", da Lei 9.430/1997, já com redação dada pela Lei 11.488/2007, não estariam abrangidas por tal enunciado.

Para os que seguem tal linha, o fundamento jurídico utilizado pela fiscalização para presente autuação seria diverso do mencionado na Súmula CARF 105, de forma que referido enunciado deixou de ter validade em razão das alterações legislativas posteriores à sua edição, realizadas pela Lei 11.488/2007.

Este era, inclusive, o teor dos meus próprios votos proferidos até 2018.

Ocorre que, repensando a questão, passei a entender que, muito embora a Lei 11.488/2007 tenha trazido alterações no **texto** do artigo 44 da Lei 9.430/1996, a **norma**, em sua essência, não foi alterada, sobretudo no que diz respeito à cobrança da multa isolada.

É dizer, a simples mudança na *forma de escrever* o disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996, com a devida vênica, não muda a *norma*, tampouco a natureza da multa isolada em relação à multa de ofício, quando esta é aplicada no caso concreto.

Riccardo Guastini aponta a diferença entre texto e norma, indicando que o texto é o objeto da interpretação jurídica, sendo a norma o seu resultado. O autor define interpretação jurídica como “*a atribuição de sentido (ou significado) a um texto normativo.*” (GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Edson Bini (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 23). Assim, o discurso do intérprete seria construído na forma do enunciado standard “T significa S”, em que T equivale ao texto normativo e S equivale ao sentido ou significado que lhe é atribuído.

Nesse passo, ao buscarmos a compreensão de uma "norma", iniciamos pela leitura do texto, ou seja, do enunciado enquanto suporte (físico) de significações. Interpretando-se o texto, buscam-se as significações contidas nos enunciados, ou seja, as proposições (sentidos). A partir daí é possível conjugar as proposições (sentidos de enunciados) de acordo com determinado esquema formal, de maneira que se compreenda um comando de dever-ser -- o esquema formal de acordo com o qual se conjugam enunciados de forma a se obter um mínimo deôntico completo (norma jurídica) pode ser representado por $D[f \rightarrow (S' \text{ R } S'')]$, ou seja: deve ser que, dado o fato f , então se instale a relação jurídica R entre os sujeitos S' e S'' (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4a Ed., São Paulo: Saraiva, 2006, p. 24).

A análise comparativa dos textos revela que, de fato, a alteração legislativa não mudou a hipótese de aplicação da multa isolada. Veja-se:

Lei 9.430/1996 (redação original)	Lei 9.430/1966 (redação dada pela Lei 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:	Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;	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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
(...)	
Parágrafo 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:	
I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;	
(...)	
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;	II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (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)

Percebe-se que, seja antes seja depois da alteração legislativa, a **norma** a ser extraída do texto de lei permaneceu exatamente a mesma, qual seja:

* (hipótese:) ocorrendo a falta de pagamento de estimativa mensal

--> deve ser -->

* (consequência:) aplicada a multa a ser exigida isoladamente sobre o valor da estimativa não paga, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Corroborando esta conclusão, vemos que a exposição de motivos da Medida Provisória 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488/2007 e alterou o artigo 44 a respeito da multa isolada, atesta que a única alteração veiculada por aquela norma foi quanto ao percentual da multa de ofício, *verbis*:

A alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora.

Portanto, após a alteração do texto da Lei 9.430/1996 promovida pela MP 351/2007 / Lei 11.488/2007, a norma de imposição da multa isolada permanece idêntica, salvo quanto ao percentual aplicado, agora de 50%, quando anteriormente era de 75%.

Considerando isso, não há porque dizer que a alteração do texto de lei possa ter tido alguma influência no enunciado da Súmula CARF 105.

Complementando este raciocínio, vale analisar os acórdãos precedentes que orientaram a edição deste enunciado sumular. Nesse ponto, faço referência ao diligente estudo empreendido pelo então Conselheiro Luis Flavio Neto (voto vencido no acórdão 9101-003.831, de 2 de outubro de 2018, grifos no original):

Uma súmula do CARF é, portanto, veículo para ratio decidendi presente nos acórdãos paradigmáticos que provocaram a sua enunciação, para que este seja obrigatoriamente aplicado a todos os processos que tratem da mesma matéria, por quaisquer julgadores deste Tribunal.

Nesse seguir, a norma enunciada pelo CARF, por meio de súmula, deverá ser aplicada à generalidade dos processos que forem conduzidos em massa perante este Tribunal, com a reprodução a decisões in concreto da ratio decidendi em questão. Trata-se a súmula do CARF, portanto, de norma geral e concreta (Vide, sobre o tema: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35-41).

Para a solução do presente caso, é preciso compreender essa relação de complementariedade: a ratio decidendi dos acórdãos paradigmas não se desprendem da respectiva súmula, nem esta deve ser aplicável a hipóteses que não estariam abrangidas pela ratio decidendi dos referidos paradigmas. Em outras palavras, como a súmula é norma geral e concreta que veicula a ratio decidendi outrora presente em reiterados acórdão individuais e

concretos, a sua aplicação é restrita às situações que sejam equivalentes àquelas tratadas nos referidos acórdãos paradigmáticos. A aplicação de uma súmula a um caso concreto pressupõe que as premissas fáticas e as normas questionadas neste sejam equivalentes às premissas fáticas e as normas questionadas nos paradigmas que ensejaram a súmula.

A compreensão dos acórdãos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF é, portanto, fundamental para a correta aplicação desta.

No caso, duas ratio decidendi podem ser abstraídas dos fundamentos dos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF. A primeira delas é que **pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração de estimativas mensais é absorvida pela multa de ofício. É o que se observa de suas respectivas ementas, a seguir transcritas:**

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 2001

*Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. **Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.** (CSRF, 9101-001.261, de 22/11/2011)*

Neste acórdão, houve a transcrição integral dos fundamentos adotados em outro julgamento da CSRF (acórdão CSRF/0105.838, de 15.04.2008), que restou assim ementado:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Exercício. 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

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

de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Recurso especial negado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

(...)

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (CSRF, 9101-001.307, de 24/04/2012)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

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

CARF, 3ª Turma Especial, 1ª Seção, 1803001.263, de 10/04/2012

A segunda ratio decidendi que se abstrair dos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF é que não é cabível o lançamento de multa isolada, cuja base de cálculo seja coincidente ou esteja inserida na base de cálculo das multas de ofício. É o que se observa de suas respectivas ementas, a seguir transcritas:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Exercício: 2000, 2001

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

Recurso Especial do Procurador conhecido e não provido.

(CSRF, 9101-001.203, de 17/10/2011)

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF

Exercício: 2001

IRFONTE. AFASTAMENTO. O próprio lançamento tributário em razão da desconsideração do planejamento fiscal já atribuiu as respectivas saídas de valores a causa e seus beneficiários.

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no

*lançamento para cobrança de tributo, **visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.***

Recurso especial do Procurador negado.

(CSRF, 9101-001.238, de 21.11.2011)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

(...)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas. (...)

(CARF, 1ªC/2ªTO, 110200.748, de 09.05.2012)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de penalidades, está prevista no artigo 173, I do CTN, apresentando-se regular a exigência formalizada dentro deste prazo. Por sua vez, em relação aos tributos, havendo antecipação de recolhimentos o prazo é contado na forma do art. 150, §4o. do CTN.

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

(CARF, 4ªC/2ªTO, 1402-001.217, de 04.10.2012)

Em todos esses julgados, portanto, compreendeu-se não ser cabível o lançamento de multa isolada, quando:

- a sua base de cálculo seja coincidente ou esteja inserida na base de cálculo das multas de ofício;

- pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração de estimativas mensais deva ser absorvida pela multa de ofício.

(...)

Da substanciosa análise acima empreendida compreende-se que a *ratio decidendi* adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 não é de maneira nenhuma afetada pela mera alteração do texto empreendida pela Lei n. 11.488/2007.

Assim, por entender que não há motivos para afastar-se a *ratio decidendi* da Súmula CARF 105 para fatos ocorridos após a edição da Lei n. 11.488/2007, especialmente por força do princípio da consunção, concluo que esta permanece plenamente aplicável.

Noto, por fim, que o entendimento acima exposto está também alinhado à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

No REsp 1.496.354/PR, o STJ decidiu ser necessário aplicar o princípio da consunção na interpretação do art. 44 da Lei n. 9.430/1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, a fim de afastar a exigência da isolada, absorvida pela multa de ofício. Vale transcrever a ementa da referida decisão:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. 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.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.
2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.
3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".
4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".
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)

Em seu voto, acompanhado pela unanimidade da Segunda Turma da 1ª Seção do STJ, o Ministro Relator Humberto Martins, fundamentou:

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo."

Em decisão posterior, no REsp 1.499.389/PB, o STJ novamente aplicou o princípio penal da consunção para afastar a cumulação da multa de ofício com a multa isolada, em decisão assim ementada:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(STJ, AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015)

É possível perceber que a *ratio decidendi* presente nos referidos julgados do STJ, que se detiveram às aludidas normas sancionatórias após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007, não é distinta das razões de decidir adotadas pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

Nesse seguir, após as alterações introduzidas pela Lei 11.488/2007, o mesmo dilema quanto à consunção, anteriormente enfrentado pelo CARF, permanece presente e, conforme o entendimento mantido pelo STJ, deve ser solucionado da mesma forma: a impossibilidade de cobrança da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

Compreendo, portanto, que deve ser mantida a *ratio decidendi* que inspirou o enunciado da Súmula CARF 105, inclusive nos fatos ocorridos sob a vigência da Lei 11.488/2007, como é o caso dos autos.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido conhecer parcialmente do recurso especial do contribuinte e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento, especificamente para cancelar as multas isoladas aplicadas.

(assinado digitalmente)
Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner - Redatora Designada

Sobre questão da concomitância entre multa isolada e multa de ofício, em que pese os bons argumentos da ilustre relatora, prevaleceu a tese em sentido contrário.

Nessa matéria, este Colegiado tem decidido, a exemplo de outras turmas do CARF, no sentido de que a multa isolada, na anterior redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, deve ser afastada em observância ao princípio da consunção. Nesse sentido extrai-se a inteligência 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.

O entendimento prevalecente é no sentido de que o disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se apenas aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

O papel precípua do julgador nessa seara é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável ao tempo dos fatos objeto de autuação, tendo em mente que o lançamento tributário é atividade vinculada aos ditames legais e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN.

Assim, na hipótese dos autos, destaca-se que houve alteração no comando original do art. 44 da Lei nº 9.430/96, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.488, 15 de junho de 2007, fruto da conversão da Medida Provisória nº 351, de 2007.

Penso que a alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula CARF nº 105, que conferiu, à luz do art. 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

Ocorre que, sob a ótica da estrita legalidade, a partir da nova redação não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do art. 44 da Lei nº 9.430/96:

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

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

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

(...)

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

No caso dos autos, como as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, entendendo ser jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, por considerar que tais multas são completamente distintas e autônomas.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial do contribuinte nessa matéria.

(assinado digitalmente)
Viviane Vidal Wagner