



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004119/2009-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.428 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2023
Recorrente VOTORANTIM METAIS NIQUEL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. CAPITULAÇÃO LEGAL EM DISPOSITIVOS DISTINTOS COM IGUAL CONTEÚDO NORMATIVO.

A capitulação da multa isolada adotada no Auto de Infração, no artigo 957 do RIR/99, embora a princípio aparente conflitar com a capitulação legal do Termo de Verificação Fiscal (art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/96) não é causa de nulidade, pois o conteúdo normativo do primeiro dispositivo não foi alterado pela redação adotada no segundo, remanescendo hígida a fundamentação legal adotada pela autoridade autuante.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva e Carlos André Soares Nogueira.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Daniel Ribeiro Silva, Andre Luis Ulrich Pinto, Andre Severo Chaves e Lucas Issa Halah.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-006.428 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.004119/2009-26

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio do qual foi constituído o crédito tributário decorrente do recolhimento de estimativas a menor, mais multa isolada pela insuficiência do recolhimento dessas mesmas estimativas.

Em virtude da apresentação de **impugnação parcial**, remanesce em discussão no presente processo administrativo apenas o crédito tributário correspondente à multa isolada.

O Acórdão Recorrido relata que apesar de ter apurado Saldo Negativo no ano-calendário de 2005, o Contribuinte informou como devido valor inferior ao correto a título de estimativa para alguns meses, incorrendo na hipótese do artigo 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96, com as alterações efetuadas pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, sujeitando-se assim à multa isolada de 50% sobre os valores não recolhidos.

Em sua Impugnação acerca da Multa Isolada, assevera que:

- i. O Auto de Infração é nulo, pois foi feito o enquadramento da infração em dispositivo legal revogado, o artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, sem indicação de sua porcentagem, sendo que este dispositivo foi revogado pela Lei nº 11.488/07.
- ii. Quanto ao mérito, assumindo a fundamentação legal adotada no Termo de Verificação Fiscal (distinta da apontada no Auto de Infração, já que adotou como enquadramento legal o artigo 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96), defende que, existindo saldo suficiente para quitar o tributo devido ao final do ano-calendário, não seria cabível o lançamento de ofício dos valores porventura recolhidos a menor a título de estimativas mensais e, conseqüentemente, não haveria que se falar na incidência da multa isolada da qual trata o art. 44, I da Lei nº 9.430/96, já que o dispositivo expressaria que referida multa somente seria aplicada em caso de lançamento de ofício.

O Acórdão Recorrido negou provimento à Manifestação de Inconformidade.

Sobre a preliminar de nulidade, entendeu que somente nas hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 é que se poderia falar em Nulidade, não vislumbrando no caso nenhuma delas, notadamente o cerceamento do direito de defesa.

No mérito, entendeu que a multa isolada é aplicável ainda que no final do período de apuração o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, conforme prevê a alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Distinguiu-a, ainda, da multa de ofício prevista no inciso I do mesmo artigo.

Cientificado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário dando nova roupagem aos argumentos postos na Manifestação de Inconformidade e rebatendo alegações específicas do Acórdão Recorrido, o que será mais bem abordado no voto.

Finalmente, o contribuinte peticiona nos autos anexando o Parecer Normativo Cosit n.º 02/2018, asseverando que o parecer ratificou o disposto na Solução de Consulta Interna COSIT no 18/2006 e no Parecer PGFN/CAT/N.º 88/2014, e, no entender da Recorrente, confirmou o entendimento de que não caberia a cobrança de multa isolada pela falta de pagamento de estimativas.

Voto

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 - Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 2º da Portaria MF n.º 343/2015 (Regimento Interno do CARF).

No mais, o Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

2 – Preliminar de Nulidade

O contribuinte suscita preliminar de nulidade, alegando que, contrariamente à tese defendida no Acórdão Recorrido, não seriam apenas as hipóteses do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 que poderiam ensejar a nulidade do Auto de Infração, mas também a violação ao previsto nos artigos 142 e 149, V do CTN.

Esclarece que, no Auto de Infração, a autoridade fiscal apontou como enquadramento legal o art. 957, VI do RIR/99 então vigente, que refletia a redação do artigo 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430/96 com a redação dada pela Lei n.º 10.892/2004. Ocorre que o lançamento ocorreu em 2009, quando o dispositivo já havia sido revogado pela Lei n.º 11.488/2007.

Assevera que a Lei n.º 11.488/2007 não poderia incidir retroativamente, pois teria alterado o próprio núcleo material da hipótese de incidência, já que anteriormente apenava-se a “falta de recolhimento do imposto”, enquanto com a alteração legislativa passou a ser apenada a “falta de pagamento mensal”.

Alega ter sofrido confusão causada pela autuação, que, no Termo de Verificação Fiscal fundamenta a autuação em dispositivo distinto do adotado no Auto de Infração, o que evidenciaria o cerceamento do direito de defesa.

Passo à análise.

Este conselheiro vem revisitando seu posicionamento acerca das nulidades em matéria tributária, alinhando-se à posição que defende a verificação *objetiva* das nulidades a partir da análise da higidez do ato de lançamento face aos ditames do artigo 142 do CTN, *independentemente de qualquer análise subjetiva* que se possa fazer acerca dos efeitos que o desatendimento do comando legal possa ter causado no exercício do direito de defesa do contribuinte.

O posicionamento expresso no Voto Vencedor do Acórdão n.º 9101-005.876, de relatoria do Conselheiro Caio Cesas Nader Quintella, cujas razões adotam, sintetiza o pensamento de forma lapidar:

“Rechaça-se – com veemência - o entendimento de que basta a Autoridade Tributária bem descrever *os fatos*, sendo irrelevante o *equivoco* na fundamentação jurídica do lançamento de ofício”. Tal posição não só pressupõe que poderiam as Autoridades Julgadoras determinar, posteriormente, a legislação aplicável, durante o contencioso, como contraria o ônus legal da Fiscalização, previsto no art. 142 do CTN e no art. 10 do Decreto n.º 70.235/70 – além de *empobrecer e desmerecer* a tão nobre função técnica do Auditor Fiscal.

Não se está exigindo da Autoridade Fiscal *erudição acadêmica* ou magistério jurídico na sua atividade pública, mas o devido conhecimento do teor da Lei que ela mesma invoca e aplica, bem como do seu alcance e de suas consequências, assegurando coerência e consistência jurídica dos atos administrativos.”

A despeito disso, e muito embora considere lastimável a falta de zelo com que agiu a autoridade autuante no caso em questão, que deveria ter tomado ao menos o cuidado de indicar na fundamentação do Auto de Infração o mesmo dispositivo indicado como enquadramento Legal no Termo de Verificação Fiscal, não vislumbro nos dispositivos que ora se digladiam (o art. 957 do RIR/99 e o artigo 44, II, “b” da Lei 9.430/96 - redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/2007) diferença de conteúdo material que pudesse implicar o cerceamento do direito de defesa alegado pelo contribuinte, ou mesmo a violação ao artigo 142 do CTN. Por isso, muito embora haja conflito aparente entre os dispositivos legais mencionados no TVF e no Auto de Infração, a fundamentação jurídica adotada manteve-se hígida e inalterada, razão pela qual afasto a nulidade aventada.

A identidade de conteúdo é bem exposta pela Conselheira Livia de Carli Germano no Acórdão 9101-005.080 de 01 de setembro de 2020, quando avalia a aplicabilidade da Súmula CARF n.º 105 após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007 no art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

“A redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 era a seguinte (grifamos):

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

(...)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

O caput do artigo 44 traz a base de cálculo das multas em questão, fazendo menção à “*totalidade de tributo ou contribuição*”.

A uma primeira vista, tal referência parece mesmo se reportar ao valor devido no ajuste anual, inclusive em razão do emprego do termo “totalidade” – de fato, a princípio, parece não fazer sentido pensar que a norma fala em “totalidade de tributo” querendo se referir ao valor da estimativa mensal, eis que não se “totaliza” o valor de um pagamento que é único a cada mês.

A questão é: nesses termos, como compatibilizar o *caput* do dispositivo com os incisos de seu parágrafo primeiro?

Explica-se. O *caput* do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será “*a totalidade do tributo ou contribuição*”. Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro (acima grifado), em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser exigida “*ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”?

Em ambas as hipóteses acima, teríamos um problema quanto à base de cálculo para a multa isolada a ser aplicada, eis que, (i) no caso de verificação, ainda no curso do ano calendário, de ausência de recolhimento da estimativa mensal, a base de cálculo da multa isolada seria inexistente, e (ii) no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa no ajuste anual, a base de cálculo da multa isolada seria zero.

É dizer, nessas situações, (i) a multa isolada não poderia (impossibilidade prática) ser aplicada antes da entrega da declaração, por ausência de base de cálculo, e (ii) o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º traria uma afirmação em si mesma contraditória, eis que ele estaria dizendo que a multa isolada poderia ser exigida ainda que sua base de cálculo fosse zero.

A MP 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu eficácia em 27 de outubro daquele ano, e MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/2007, alterou o texto legal de maneira que o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996 deixou de indicar a base de cálculo das multas, sendo certo que a base de cálculo da multa isolada atualmente é, nos termos do inciso II, o valor do pagamento mensal devido. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 11.488, de 2007)

(...)

A legislação foi alterada sem qualquer previsão expressa de ter sido interpretativa (art. 106 do CTN), o que leva à conclusão de que a alteração, por si só, não teria influência na interpretação a ser dada à legislação vigente anteriormente.

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da norma jurídica subjacente (isto é, do significado formado a partir da interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer com que a literalidade reflita o sentido lógico já contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

No caso, para períodos anteriores a 2007, temos o seguinte dilema: ou (a) se considera que o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando menciona “*totalidade de tributo ou contribuição*”, está se referindo ao ajuste anual -- hipótese em que (i) não se aplica a multa isolada se verificada no curso do ano calendário, em virtude da ausência de base de cálculo, e (ii) deve ser ignorado o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º (“*ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”), porque contraditório com o *caput*, ou (b) se confere ao *caput* do artigo 44 um sentido diverso, compreendendo-se o significado de “*totalidade de tributo ou contribuição*” como sendo, genericamente, o valor devido que deixou de ser recolhido, e integrando-o de acordo com a hipótese prevista em cada um dos incisos do parágrafo primeiro em questão – assim, para os incisos I e II ele significaria o ajuste anual, enquanto que, para os incisos III e IV, seria o valor do recolhimento mensal devido.

Muitos sustentam que não se pode interpretar que a legislação esteja mencionando “tributo” querendo se referir às estimativas já que, tecnicamente, estas não são tributo mas mera antecipação. Sem embargo, não vejo problemas em tal raciocínio já que, na qualidade de antecipação de uma prestação potencialmente devida, a estimativa tem, em sua origem, a qualidade e a natureza do que busca antecipar.

Portanto, considerando o arrazoado acima, compreendo que a única forma de compatibilizar o trecho final do *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, com o trecho final do inciso IV do seu parágrafo 1º, é considerar que a menção do *caput* à “*totalidade de tributo ou contribuição*” deva ser compreendida de forma integrada com os incisos do parágrafo primeiro, sem negar eficácia a nenhuma de suas disposições.

Deste modo, muito embora tal termo se identifique com ao valor devido no ajuste anual nos incisos I e II do parágrafo 1º (o que, inclusive, justificaria a menção ao vocábulo “totalidade”), no caso de ausência de recolhimentos mensais (incisos III e IV do parágrafo 1º), a base de cálculo da multa necessariamente é o valor do recolhimento mensal devido.

Não se nega que o *caput* orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar “*os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida*” (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, “c”), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda* – i.e., as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser adequado, especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo, optar por uma interpretação que resulte em se considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

Tal interpretação revela-se, ainda, coerente com o princípio geral de que, em se tratando de penalidade, a graduação deve levar em conta a gravidade da falta, sendo assim adequado o entendimento de que a multa tenha por base de cálculo o valor da estimativa mensal devida e não recolhida.

Além disso, em se estabelecendo a base de cálculo da penalidade como sendo o valor do recolhimento mensal devido e não realizado, a interpretação se coaduna com a faculdade que se confere ao sujeito passivo de interromper os pagamentos por antecipação quando apure, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 8.383/1991).

É dizer, a multa isolada não poderá ser aplicada na hipótese em que o recolhimento mensal não seja devido - em razão do levantamento de balancetes de suspensão – e proporcionalmente, em caso de balanços de redução. E isso, ressalte-se, independentemente de transcrição e tais balancetes no Diário, como enuncia a Súmula CARF 93: “*A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa*”. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

3 – Mérito

O Contribuinte alega, no mérito, que as estimativas constituem mera antecipação, sendo ilegal exigi-las após o encerramento do ano-calendário conforme preconizaria a Súmula CARF n.º 82. Entende que, por consequência, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas também não poderia subsistir após o momento previsto para a apuração do tributo devido ao final do ano-calendário, momento a partir do qual passaria a ser exigível somente a multa de ofício de 75%.

Afirma também ser improcedente o argumento da DRJ de que a multa isolada deveria ser exigida após o encerramento do período de apuração ainda que em concomitância com a multa de ofício, trazendo aos autos julgados do CARF e indicando o verbete sumular de n.º 105 deste CARF, que abaixo transcrevo:

“Súmula CARF n.º 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.”

Por fim, rememora ter apurado Saldo Negativo ao final do ano-calendário, de maneira que eventual atraso ou falta do recolhimento de estimativas não teria causado prejuízo ao Fisco, hipótese que afastaria a possibilidade de imposição da multa isolada, conforme julgados do CARF que colaciona, exemplificativamente:

"Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2008, 2010 RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE. DISSENSO JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADO. Não se conhece de recurso especial da Contribuinte na parte que desatende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos na legislação de regência. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. PREJUÍZO FISCAL. BASE NEGATIVA DE CSLL. A exigência da multa de lançamento de ofício isolada sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa. Recurso especial da Contribuinte conhecido e provido em parte" (Acórdão n.º 9101-002.121, Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Rel. Antonio Carlos Guidoni Filho, 25/02/2015, Processo n.º 10120.720985/2010-61 - grifamos)"

Pleiteia, assim, o cancelamento da Multa Isolada.

Passo à análise.

A matéria em questão é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho. A tese de defesa parte da premissa de que a multa isolada somente poderia ser exigida conjuntamente ao lançamento de ofício voltado à exigência das estimativas não quitadas, por isso, defende que, não sendo possível exigir o recolhimento das estimativas após o término do ano-calendário, tampouco poderia ser exigida a penalidade pelo não recolhimento.

Penso não assistir razão ao contribuinte. A Súmula CARF n.º 82 consolidou o entendimento deste Conselho, de que as estimativas de IRPJ e CSLL consistem em mera antecipação do tributo devido, o que as tornaria inexigíveis com o término do ano-calendário a partir do qual se apura o tributo efetivamente devido. Trata-se de técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime do Lucro Real de apuração anual. Caso o contribuinte seja autuado sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas a multa de ofício de 75%.

Em virtude da exigência de antecipação, impõe-se sobre o contribuinte a penalidade ora em questão, voltada a punir a conduta daquele que desatende à obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entendimento diverso implicaria não só o esvaziamento da sanção imposta àquele que desatende ao dever de antecipar, como também a instituição de prazo decadencial inferior a um ano, distinto do prescrito pelo Código Tributário Nacional.

A Conselheira Livia de Carli Germano no mesmo Acórdão 9101-005.080 ao qual cima fizemos referência, segue sua exposição no sentido de que a multa isolada, tanto na redação anterior como na posterior às alterações legislativas promovidas pela Lei 11.488/2007 no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, é exigível mesmo depois do encerramento do ano-calendário:

“Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das *premissas* de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a *conclusão* a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), 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 logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver 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 ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

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.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular 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 pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em 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 a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

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.

(...)

Distinta é a situação em que, ao final do ano-calendário, o contribuinte apura tributo a pagar mas não o recolhe, tornando-se alvo do lançamento de ofício. Nesses casos, a jurisprudência administrativa admite a prevalência apenas da multa de ofício de 75%, aplicando o princípio da consunção, reconhecido pela súmula CARF n.º 105.

Ocorre, portanto, punição da conduta-meio e da conduta-fim, devendo esta absorver aquela (consunção).

Reconhecendo a aplicabilidade do princípio penal da consunção à seara tributária, podemos mencionar vários julgados, como o Acórdão n.º 1401003.058, de relatoria do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto:

“ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada.”

(...)

“Inicialmente já é de conhecimento dos membros desta Turma Julgadora que meu posicionamento é no sentido da impossibilidade da exigência da multa isolada quando há a aplicação, relativa ao mesmo exercício da multa de ofício em valor igual ou superior ao da multa agravada. Para tanto apresento posicionamento já muitas vezes apresentado neste CARF que contou o prestigioso auxílio do então Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo Mendes. vejamos:

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201000.235:

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 a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, 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.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, percebe-se que a multa de ofício excede o valor da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, absorvendo-a integralmente. Desta forma entendo por negar provimento ao lançamento da multa isolada em razão desta ter sido integralmente abrangida pela multa de ofício.

Do exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação o lançamento de multa isolada por falta de pagamento de estimativa do IRPJ e CSLL.

(...)

Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é se sabeiça geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação de uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.

Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela.”

Mais recentemente o Acórdão 9101-005.080, de relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, representa o estado atual do debate no âmbito da CSRF, reconheceu a aplicação do princípio da consunção e a manutenção da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, sendo extremamente oportuna a transcrição dos seguintes excertos de seu voto:

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

No caso em questão, não se verifica a patologia apontada pelo Conselheiro Caio Cesa Nader Quintella, inexistindo óbice à aplicação da multa isolada.

Por fim, passado ao último argumento do Contribuinte, no âmbito deste CARF consolidou-se na Súmula nº 178 o entendimento vinculante aos membros deste Conselho (c.f. art. 72, Anexo II, RICARF) de que a inexistência de tributo a pagar ao final do ano-calendário não impede a aplicação da Multa Isolada por falta de recolhimento de estimativa, autorizada desde a redação original da Lei nº 9.430/96. Vejamos:

Súmula CARF nº 178

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

¹ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101-004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802-00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787.

Dessa maneira, a apuração de Saldo Negativo é inapta a afastar a autuação.

4 – Dispositivo

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah