



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720944/2015-10
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9303-013.682 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 15 de dezembro de 2022
Recorrente RUMO MALHA PAULISTA S.A. E FAZENDA NACIONAL
Interessado FAZENDA NACIONAL E RUMO MALHA PAULISTA S.A.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA. Não se conhece do Recurso Especial quando as situações fáticas consideradas nos acórdãos paradigmas são distintas da situação tratada no acórdão recorrido, não se prestando os arestos, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Em relação ao Recurso Especial do contribuinte, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidos a relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama e as Conselheiras Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que votaram por dar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimarães, Érika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira, Vanessa Marini Cecconello, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Tratam-se de Recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra acórdão n.º 1201-002.146, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, acolheu a preliminar de decadência para dar provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2009

*AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.
DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA.*

A autoridade fiscal não logrou êxito em comprovar que a contribuinte teria praticado quaisquer das condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64 hábeis a afastar a aplicação da contagem do prazo

decadencial, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN. Súmulas CARF n.ºs 14, 25 e 72.

Diante do decurso do prazo de 5 anos da ocorrência do fato gerador dos débitos de IRPJ e CSLL em exigência, quando da ciência da autuação fiscal, deve ser reconhecida a ocorrência da decadência.

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTOS INDIRETOS. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA DE ULTERIOR HOMOLOGAÇÃO.

Tanto o pagamento como a compensação são formas de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação, nos termos dos artigos 150, §1º, do CTN e 74, §2º, da Lei n.º 9.430/96, respectivamente.

Logo, em consonância com o princípio da isonomia tributária, é aplicável o prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN para as duas hipóteses.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.”

Irresignada, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, alegando omissão no que toca à exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Traz que não há qualquer referência à regra decadencial aplicável à multa isolada.

Em despacho às fls. 1718 a 1720, os embargos foram admitidos.

Impugnação aos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional foi apresentada pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros que os embargos devem ser acolhidos, sem efeitos infringentes, para que, sanada a omissão apontada, permaneça inalterado o resultado do recurso voluntário, inclusive quanto à multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais. Para tanto, argumenta que a autoridade fiscal apontou (suposta) falta de pagamento das estimativas de IRPJ e de CSLL das competências 6/2009 a 12/2009. Em relação às competências 6/2009 a 11/2009, o primeiro dia seguinte àquele que poderia ser lançado o crédito tributário é 1/1/2010. Contados 5 anos dessa data, o direito de lançamento estaria decaído em 1/1/2015, de sorte que a autoridade fiscal deveria ter lançado a multa, em relação a essas competências, até 31/12/2014.

Apreciados os Embargos de Declaração, o colegiado *a quo*, por voto de qualidade, acolheu os embargos, com efeitos infringentes, para manter as exigências de multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL dos meses de 6 a 12/2009.

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra a decisão recorrida que reconheceu que **a compensação, como pagamento indireto, deve ser levada em consideração na contagem do prazo decadencial, sendo apto a atrair a regra contida no art. 150, § 4º do CTN.** Entende que apenas o pagamento strito sensu do tributo/contribuição devido atrai a aplicação do art. 150 do CTN.

Em despacho às fls. 1827 a 1833, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Insatisfeito também, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial, suscitando a rediscussão das seguintes matérias:

- Nulidade do acórdão recorrido por inobservância do art. 49, § 5º, do RICARF – Possibilidade de conhecimento de ofício de matéria de ordem pública pela Câmara Superior de Recursos Fiscais; e
- Impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada e de multa de ofício.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que o recurso não deve ser conhecido, eis que o acórdão indicado como paradigma tratou de compensação de créditos escriturais de Cofins como meio de pagamento antecipado, para fins de reconhecimento da decadência, e não do caso tratado na situação vertente.

Em despacho às fls. 1995 a 2007, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo apenas em relação a 2ª matéria, qual seja, impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada e de multa de ofício.

Agravo contra o despacho que inadmitiu o seguimento da discussão da 1ª matéria suscitada em recurso foi interposto pelo sujeito passivo; mas, em despacho às fls. 2121 a 2126, o agravo foi rejeitado e confirmado seguimento parcial ao recurso.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, alegando que restou plenamente configurado o desrespeito do sujeito passivo ao disposto no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96 e, ainda, que o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa. Sendo, assim, possível a cumulação entre a multa de ofício e a multa isolada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise dos recursos, para melhor elucidar meu direcionamento pelo conhecimento ou não dos recursos, cabe discorrer sobre cada um deles.

Sendo assim, quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que trouxe a rediscussão sobre a possibilidade ou não de a compensação ser considerada pagamento indireto para fins de aplicação da contagem do prazo decadencial preceituado no art. 150, § 4º do CTN, é de se recordar:

- Acórdão recorrido:

- ✓ Ementa (destaques meus):

“[...]”

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTOS INDIRETOS. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA DE ULTERIOR HOMOLOGAÇÃO.

Tanto o pagamento como a compensação são formas de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação, nos termos dos artigos 150, §1º, do CTN e 74, §2º, da Lei nº 9.430/96, respectivamente.

Logo, em consonância com o princípio da isonomia tributária, é aplicável o prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN para as duas hipóteses. [...]”

✓ Voto Vencedor (destaques meus):

[...]

De acordo com a r. decisão recorrida, não se aplicaria o disposto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional (“CTN”) ao caso concreto, pois não teria havido Lucro Real apurado pela Recorrente no ano de 2009, mas prejuízo fiscal indicado em LALUR e saldo negativo indicado na DIPJ 2010.

3. A douta autoridade julgadora considerou que não teria havido, por parte da Recorrente, qualquer antecipação de pagamento que pudesse ser objeto de homologação posterior pelo Fisco.

4. A r. decisão de piso considera que não se pode aplicar o conceito de pagamento às estimativas mensais compensadas ao longo de 2009, porquanto teriam natureza provisória e, por isso, não poderiam ser objeto de homologação.

5. No mais, a r. DRJ afastou a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, pois haveria indícios da ocorrência de fraude nas ações/omissões supostamente cometidas pela Recorrente.

6. Contudo, considero o crédito tributário ora exigido foi atingido pela decadência, nos termos do 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, pelas razões que serão a seguir expostas.

7. Inicialmente, cumpre salientar que tanto a autoridade fiscal como a autoridade julgadora não lograram êxito em comprovar que a Recorrente agiu de forma dolosa com o objetivo de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a fim de configurar a ocorrência de fraude, nos termos do artigo 72, da Lei n.º 4.502/64:

Artigo 72. "Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas

características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

8. *A r. decisão recorrida limita-se a fazer menção à suposta ocorrência de intuito doloso, o que, por si só, não é suficiente para os fins do que dispõe o artigo 150, § 4º, do CTN.*

Tal dispositivo é expresso ao mencionar que o prazo decadencial apenas não será contado da ocorrência do fato gerador “se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

9. *Nessa mesma linha, o E. Conselho Administrativo editou as súmulas CARF n.º 14, 25 e 72, verbis:*

Súmula CARF n.º 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF n.º 25: “A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64”.

Súmula CARF n.º 72: “Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.”

10. Portanto, não há dúvidas de que, diante da ausência da comprovação de fraude por parte da Recorrente, deve ser aplicado ao caso concreto o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN. Logo, a homologação do lançamento deve ser efetuada em até 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador.

11. *No caso em análise, a d. autoridade fiscal pretendeu a cobrança de débitos de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário 2009. A Recorrente tomou ciência da lavratura dos autos de infração em 16/09/2015.*

12. *Ocorre que, entre o fato gerador dos tributos aqui exigidos (31/12/2009) e a ciência da lavratura do AIIM (16/09/2016) transcorreu mais de 5 (cinco) anos e, portanto, operou-se a decadência com a consequente extinção dos créditos tributários, nos termos do artigo 156, V, do CTN.*

13. Ademais, com relação ao entendimento da r. decisão de piso de que não teria havido recolhimento de IRPJ e CSLL a homologar no ano de 2009, restou comprovado ter a Recorrente apurado IRPJ a recolher no mês de setembro e CSLL nos meses de junho, julho, setembro, outubro e novembro.

14. Os débitos apurados foram extintos por compensação com saldo negativo de IRPJ por meio de DCOMPs, conforme restou demonstrado na tabela de fls. 1259.

Mês	IRPJ	CSLL	DCOMP nº
Jun/09		14.331,42	30910.76711.140709.1.3.02-2692 (retificada pela PER/DCOMP nº 04867.99271.241110.1.7.02-8740)
Jul/09		329.064,65	34259.63477.140809.1.3.02-9581 (retificada pela PER/DCOMP nº 03425.96347.714080.9.1.30-2958)
Set/09	1.220.640,02	452.824,06	11997.12430.151009.1.3.02-1570 (retificada pela PER/DCOMP nº 01199.71243.015100.9.1.30-2157)
Out/09		1.417.066,88	26906.63408.131109.1.3.02-3731 (retificada pela PER/DCOMP nº 11807.71.965.241110.1.7.02.1006)
Nov/09		453.329,12	39591.81594.290110.1.7.02-1003
Total	1.220.640,02	2.666.616,13	

15. Verifica-se que, no curso do ano de 2009 a Recorrente efetuou pagamentos, ainda que de forma indireta, no importe de R\$ 1.220.640,02 a título de IRPJ e de R\$ 2.666.616,13 a título de CSLL, por meio da apresentação de DCOMPs. Para demonstrar a composição em questão, cuidou de apresentar (i) cópia da DIPJ8 de 2009; (ii) cópia das DCTFs dos meses de junho, julho, setembro, outubro e novembro de 2009; (iii) cópia das DCOMPs; e (iv) Parecer Técnico Crítico de Natureza Contábil elaborado pela “Porto&Reis Arbitragem, Consultoria e Perícia”.

16. Tais pagamento indiretos, portanto, devem ser levados em consideração quando da contagem do prazo decadencial.

17. É certo que, a compensação é meio de pagamento indireto, conforme, inclusive, já reconheceu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em matéria tributária:

“EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COMPENSAÇÃO. PROVA DA NÃO

REPERCUSSÃO. DESNECESSIDADE. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. NÃO INCIDÊNCIA DOS LIMITES FIXADOS PELAS LEIS NS. 9.032 E 9.129/95. (...)

Em se tratando de compensação, uma vez existente por determinação legal, não é de boa técnica afirmar que, na hipótese de pagamento indevido por inconstitucionalidade, possa ocorrer qualquer tipo de restrição. A compensação, sabem nos todos, é pagamento indireto. Como tal, tendo o contribuinte direito à restituição, é desarrazoado asserir que a ele seja negado usar de tal critério para compensar tributos devidos de uma só vez e de pronto. Afinal, ele, o contribuinte, é credor de uma dívida oriunda de uma obrigação fulminada com o vício de inconstitucionalidade. Esse entendimento prevaleceu no julgamento do EREsp n. 189.052/SP, relator Min. Paulo Medina, julgado em 12 de março de 2003.

Embargos de divergência rejeitados.”

(EREsp 181.479/SC, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/06/2003, DJ 25/08/2003, p. 257). (destaques nossos)

18. Vejam que, assim como no pagamento direto em dinheiro, no caso da compensação o contribuinte vale-se de um ativo, o seu direito de creditório, para a adimplir sua obrigação.

19. A equivalência entre esses ativos permite que o sujeito passivo escolha como quer extinguir seus créditos tributários. Assim sendo, não pode o contribuinte que opta por quitar seus débitos tributários com dinheiro ter tratamento mais favorável daquele que escolhe pagar o tributo com seu direito de crédito.

20. Em consonância com o princípio da isonomia tributária, previsto nos artigos 5º, caput, e 150, inciso II, da Constituição Federal, se é aplicável o prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN para a primeira situação (pagamento em dinheiro), também o é quando o contribuinte escolhe quitar seus débitos tributários por meio da compensação.

21. Com efeito, não procede o argumento das autoridades fiscais segundo o qual para as compensações de débitos tributário não haveria

a homologação. É cediço que as duas formas de extinção do crédito tributário dependem de homologação posterior do fisco no prazo de 5 anos, sob pena de a Administração Fiscal se ver impedida de exigir diferenças que entenda cabíveis, em face dos efeitos da decadência.

[...]

Portanto, da leitura dos trechos acima, tem-se que tanto a compensação quanto o pagamento são formas de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação.

24. Diante do exposto, tais pagamento indiretos devem necessariamente ser levados em consideração quando da contagem do prazo decadencial.

25. Assim, diante das circunstâncias fático probatórias e técnicas apresentadas, considero aplicável o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN. Tendo transcorrido mais de 5 anos da ocorrência do fato gerador dos débitos de IRPJ e CSLL em exigência, quando da ciência da autuação fiscal, deve ser reconhecida a ocorrência da decadência, com o conseqüente cancelamento dos autos de lançamento que deram origem ao presente processo administrativo. [...]"

- Acórdão 9303-007.290 indicado como paradigma:

✓ Ementa (destaques meus):

“CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRAZO. CONTAGEM. DIES A QUO. ART. 150 DO CTN. PAGAMENTO. COGNIÇÃO RESTRITA. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA- STJ. RECURSOS REPETITIVOS. CONSELHEIROS DO CARF. OBSERVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

As decisões definitivas proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ em regime de recursos repetitivos devem ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Apenas o pagamento, strito sensu, do tributo/contribuição devido atrai a aplicação do art. 150 do Código Tributário Nacional para efeito de contagem do prazo decadencial de que dispõe a Fazenda Pública para

*exigência do crédito tributário. Nos casos de extinção do crédito por compensação ou dedução na escrita fiscal, **ressalvada a exceção prevista em lei para o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, conta-se o prazo segundo critério definido no art. 173 do CTN.***

✓ Voto:

“[...]”

Noutro giro, importante que se diga que estou de acordo com o entendimento do i. Relator do acórdão recorrido, quando afirma que apenas o pagamento stricto sensu atrai a aplicação da regra excepcional insculpida no art. 150 do Código Tributário Nacional.

Tanto isso é verdade, que a exceção conhecida foi textualmente registrada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Observe-se:

Decerto 4.544/02

Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa.

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I – o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II – o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou

III – a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher.

E há que se acrescentar outro aspecto de grande relevância.

Ainda que, também no caso das contribuições, o desconto dos créditos do contribuinte do valor da contribuição devida tivesse sido alçado por lei ao status de pagamento, isso não seria aplicável ao caso concreto.

A auditoria realizada pela Fiscalização Federal constatou ausência de créditos em montante suficiente para extinguir o valor do crédito tributário devido à Fazenda Nacional. [...]”

Da leitura dos arestos, evidente que não há como se conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, pois se tratam de discussões diferentes. No acórdão indicado como paradigma o que se estava em discussão não era efetivamente se a compensação apresentada por DCOMP seria equiparável ao pagamento, mas a aplicação do art. 124 do Decreto 4.544/02 - IPI que trazia taxativamente os eventos que poderiam ser considerados como **pagamento. Eis que efetivamente estávamos discutindo a aplicação, no caso concreto, do inciso III do art. 124 – “III – a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher”**.

E, mesmo se aplicássemos o referido dispositivo, vê-se que trouxe o relator daquele caso, que a auditoria havia constatado ausência de crédito. Por isso, o colegiado, POR UNANIMIDADE de votos, negou provimento ao recurso do sujeito passivo. Importante esse destaque, pois há conselheiros desse colegiado que entendem ser a compensação equiparável ao pagamento.

Em vista de todo o exposto, não conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por ausência de similitude fática.

Quanto ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurgiu com a discussão acerca da impossibilidade ou não de exigência concomitante de multa isolada e de multa de ofício por falta de recolhimento por estimativa, sem delongas, entendo que assiste razão ao sujeito passivo, eis que já manifestei minha concordância com o impecável voto do nobre conselheiro Caio Cesar Nader Quintela constante do acórdão 9101-005.080. Eis a ementa:

“CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº

105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.”

Proveitoso, assim, destacar, excertos do voto do nobre conselheiro:

“[...]

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário. Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%. E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compond o ius puniendi (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público. 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. Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado. Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício. [...]”

Em vista de todo o exposto: (i) não conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por ausência de similitude fática; (ii) conheço o Recurso Especial do sujeito passivo, dando-lhe provimento.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Jorge Olmiro Lock Freire – redator designado

Com as vênias de praxe discordo da digna relatora quanto ao mérito do recurso especial do contribuinte.

Depreende-se dos autos que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais refere-se a períodos do exercício de 2009. E a mesma foi lançada em conjunto com a multa de ofício pela cobrança do IRPJ do mesmo ano.

Entende a eminente relatora que as duas não podem ser lançadas concomitantemente, daí nossa discordância, pois, como a seguir discorro, elas tem naturezas e tipos penais distintos.

Tal questão já foi objeto de reiterados julgamentos por esta C. Turma. E sempre, por maioria, temos firmado o entendimento que a partir da vigência da Lei 11.488/2007, perfeitamente cabível a cumulatividade das multas, uma vez que as mesmas tutelam diferentes

bens jurídicos, o que, *de per se*, já afasta o princípio da consunção. Portanto, cabível a multa por falta de estimativa mesmo quando ao final do ano-calendário haja, inclusive, prejuízo fiscal.

O art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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:

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

b) na forma do art. 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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998).

A penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei n.º 9.430, de 1996, é exigida isoladamente, mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou.

Portanto, rechaça-se a incidência do princípio da consunção por não se aplicar ao caso em comento, onde se está diante de duas normas penais tributárias distintas em relação a dois fatos jurídicos que não se imiscuem. Assim, não há que se falar em “penalidade meio” para execução de penalidade fim.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Veja-se o art. 2º da Lei 9.430/96:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

Com efeito, segundo texto vazado pela Lei n.º 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor do pagamento mensal, no percentual de 50%, enquanto a multa pelo lançamento de ofício incide 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, no percentual de 75%.

A sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, **que é o lucro real trimestral**, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias de instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.

Ora, evidente que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. Veja-se:

Lei n.º 9.430, de 1996 (redação atual):

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)

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 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)

(...)

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**.

Sem embargo, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Nesse sentido, v.g., Acórdão da 1ª Turma da CSRF n.º 9101-004.601, de 05/12/2019, e, mais recentemente, o aresto 9303-011.342, de 27/05/2021.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, nega-se provimento ao recurso especial do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

