



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19647.003525/2003-81
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.224 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NIAGRO NICHIREI DO BRASIL AGRÍCOLA LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000, 2001

RECURSO ESPECIAL. CONTRARIEDADE À LEI. ALCANCE DA COGNIÇÃO. O exame da contrariedade à lei de regência em julgamento não unânime de recurso voluntário ou de ofício demanda a aferição das circunstâncias fáticas e da motivação da exigência, para definição de sua compatibilidade com a lei, e não está limitado aos argumentos desenvolvidos pela PGFN em seu recurso especial.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar prejuízo fiscal no ajuste anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob, e também a Conselheira Livia De Carli Germano mas por fundamentos distintos; e (ii) no mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas dos anos-calendário de 2000 e 2001, vencidos os Conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe negaram provimento. A conselheira Livia De Carli Germano acompanhou a posição vencedora pelas conclusões. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de processo julgado pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, quando foi dado provimento parcial ao recurso voluntário, por maioria de votos, para excluir as multas de ofício isoladas dos anos-calendários de 2000, 2001 e 2002, em acórdão assim ementado (**acórdão nº 1101-00.144**):

IRPJ - INCENTIVO FISCAL - SUDENE - LIMITE CONCEDIDO – A isenção da SUDENE refere-se ao imposto e adicionais incidentes sobre o lucro da exploração, relativamente apenas à quantidade especificada em Portaria da mencionada Instituição, observando-se que a utilização da isenção acima da referida quantidade justifica o lançamento de ofício sobre o valor do benefício indevidamente utilizado.

PENALIDADE - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA) - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido, apurado na ação fiscal com base no lucro real. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1º Câmara / 1ª Turma Ordinária do PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a multa de ofício isolada nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002. Vencidos os Conselheiros

Sandra Maria Faroni e José Sérgio Gomes que negavam provimento integralmente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Recurso Especial da PGFN

Inconformada, a PGFN interpôs Recurso Especial de contrariedade à lei, às fls. 916 e ss, com fulcro no art. 7º, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), Portaria 256/2009, alegando contrariedade a lei - o art. 44 da Lei 9.430/96, quando, o acórdão recorrido afastou as multas isoladas em decisão não unânime.

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial da PGFN

Em despacho de admissibilidade (fls. 927 e ss), o Recurso da PGFN foi admitido, nos seguintes termos:

A Recorrente sustenta que a conclusão do colegiado não poderia subsistir, tendo em conta expressa previsão normativa constante do art.44 da Lei nº 9.430/96:

“[...] o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo. Sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada prevista no art. 44, §1º, IV, da mesma Lei.

Note-se, nesse ponto, que a multa de ofício somente será devida caso exista imposto a pagar por ocasião do Ajuste Anual. Por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste imposto a recolher, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento da sistemática de pagamento por estimativa do IRPJ e CSLL, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto. É o que se extrai do art. 44, §1º, IV, da Lei 9.430/96, segundo o qual a multa isolada será devida ainda que o contribuinte ‘tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente’.

.....

O fato de estar sendo exigido do sujeito passivo a multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo não impede a incidência da multa prevista no art. 44, §1º, IV, da Lei 9.430/96, uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos. Sob essa ótica, vê-se que a decisão recorrida criou nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, qual seja, a cobrança concomitante, de multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo, o que não pode ser admitido.

Não há, no presente caso, norma específica que permita ao aplicador da lei relevar a cobrança da penalidade isolada, sendo indevida sua exclusão da autuação.

Por fim, no presente caso, restou plenamente configurado o desrespeito do sujeito passivo à Lei 9.430/96, devendo, portanto, ser mantido o lançamento da multa de ofício isolada.”

Pois bem.

Da análise dos autos, é possível, neste juízo de cognição sumária, concluir pela presença dos requisitos de admissibilidade, especificamente no tocante à contrariedade legal invocada, considerando os dispositivos legais mencionados pela Recorrente, fundamentos do auto de infração, e a existência de decisões contrárias ao acórdão recorrido, proferidas por alguns colegiados do CAREF, quanto à possibilidade de exigência de multa isolada na espécie, cabendo à Câmara Superior de Recursos Fiscais resolver definitivamente a controvérsia instaurada.

Presentes os requisitos de admissibilidade, proponho seja ADMITIDO o recurso especial interposto.

Contrarrazões da Contribuinte

Devidamente intimada, às fls. 967 (termo de ciência por decurso de prazo), a Contribuinte não apresentou as devidas contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

Breve Síntese:

AIIM – IRPJ e CSLL – Por diferença apurada entre o valor escriturado e o Declarado/Pago, e aplicação de multas isoladas sobre a diferença apurada entre o valor escriturado e o Declarado/Pago.

Anos-Calendários – 2000, 2001 e Fevereiro a Novembro de 2002 e Janeiro a Junho de 2003.

A DRJ manteve parcialmente o lançamento, para reduzir o percentual da multa para 50%, diante da alteração da norma Lei 11.488/2007.

O acórdão recorrido, por sua vez afastou o lançamento da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, nos seguintes termos:

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA

A autoridade lançadora calculou a multa isolada lançada de ofício, com fundamento no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, tendo em vista que o contribuinte optou pela tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com base no lucro estimado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, estabelece:

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

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do artigo 22 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.

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado que não houver sido pago ou recolhido.

Os dispositivos acima transcritos têm como objetivo obrigar o sujeito passivo ao recolhimento dos tributos e contribuições sociais declarados (inciso V) ou que deixou de efetuar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma estipulada no artigo 2º, da Lei nº 9.430/96, ou seja, recolhimento por estimativa por empresas que estavam sujeitas ao pagamento pelo lucro real.

No presente caso a fiscalização aplicou a multa de lançamento de ofício, isoladamente, por entender que houve a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre os quais já incide multa de lançamento de ofício.

A autoridade autuante reconstituiu o lucro líquido contábil em cada período-base, com os ajustes correspondentes aos valores incluídos no auto de infração, e apurou o valor do IRPJ e da CSLL que deveriam ter sido pago em cada mês, com a aplicação da multa de lançamento de ofício.

Como se vê, foi aplicada a multa isolada sobre os valores que deixaram de ser antecipados durante o ano-calendário a título de estimativa e também da multa normal de lançamento de ofício, sobre os valores considerados ainda devidos.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, no seu inciso IV, do § 1º, autoriza a cobrança de tal multa, isoladamente, quando em procedimento fiscal verificar-se a falta do recolhimento da estimativa e quando não houver imposto a ser cobrado pelo fato da contribuinte ter apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, pela falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados em procedimento fiscal, significaria admitir que, sobre imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores idênticos ou superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Além do mais, transpondo para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do CTN, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

A legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício que é muito menos onerosa. Por decorrência, deve ser cancelada a multa por falta de recolhimento do imposto por estimativa ou por balanço de suspensão/redução.

Esta matéria já tem jurisprudência formada no Primeiro Conselho de Contribuintes e com decisão favorável ao sujeito passivo e entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

(...)

No caso, tem razão a recorrente quando diz que a fiscalização pretende cobrar a multa de lançamento de ofício incidente sobre tributo lançado, também de ofício, concomitantemente com a multa de lançamento de ofício, isolada, sobre a insuficiência/falta calculada em decorrência da mesma infração.

Desta forma, sou pelo provimento do recurso voluntário relativamente a multa isolada lançada de ofício.

Conhecimento

O Recurso Especial da PGFN baseia-se na possibilidade de aplicação da multa isolada em concomitância com as multas de ofício.

Ressalte-se que no caso dos autos, o recurso foi admitido por se tratar de contrariedade legal, nos termos do art. 7º, I do Regimento antigo.

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§1º **No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional;** no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo. (destaquei)

Dessa forma, conheço do Recurso Especial da PGFN.

Mérito

Quanto ao mérito da matéria, cabe ressaltar a existência da Súmula CARF 105, que menciona exatamente que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício.

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.

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

O acórdão recorrido foi exatamente nessa linha, veja trechos abaixo:

No presente caso a fiscalização aplicou a multa de lançamento de ofício, isoladamente, por entender que houve a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre os quais já incide multa de lançamento de ofício.

A autoridade autuante reconstituiu o lucro líquido contábil em cada período-base, com os ajustes correspondentes aos valores incluídos no auto de infração, e apurou o valor do IRPJ e da CSLL que deveriam ter sido pago em cada mês, com a aplicação da multa de lançamento de ofício.

Como se vê, foi aplicada a multa isolada sobre os valores que deixaram de ser antecipados durante o ano-calendário a título de estimativa e também da multa normal de lançamento de ofício, sobre os valores considerados ainda devidos.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, no seu inciso IV, do § 1º, autoriza a cobrança de tal multa, isoladamente, quando em procedimento fiscal verificar-se a falta do recolhimento da estimativa e quando não houver imposto a ser cobrado pelo fato da contribuinte ter apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, pela falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados em procedimento fiscal, significaria admitir que, sobre imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores idênticos ou superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Além do mais, transpondo para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do CTN, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

Ressalte-se, ainda, para aqueles que fazem uma diferenciação em razão da nova norma trazida em 2007, que nestes autos, na parte afastada da multa refere-se apenas a lançamentos ocorridos até 2002.

Assim, NEGOU provimento ao Recurso Especial da PGFN.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso Especial PGFN, para no mérito negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

A I. Relatora restou vencida ao negar provimento ao recurso especial da PGFN. Prevaleceu o entendimento de que deveriam ser restabelecidas as multas isoladas pro falta de recolhimento de estimativas nos períodos de 2001 e 2002 porque não houve concomitância com a multa de ofício aplicada no correspondente ajuste anual.

De fato, como se vê nos autos de infração às e-fls. 9/22, somente houve exigência de IRPJ lançado no ajuste para o ano-calendário 2002. Já as multas isoladas foram aplicadas de março/2000 a junho/2003, sendo que o Colegiado *a quo* acordou *DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a multa de ofício isolada nos anos-calendário 2000, 2001 e 2002*. A autoridade julgadora de 1ª instância apenas reduzira o percentual da multa isolada a 50% e, embora os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido justificassem somente a exclusão das multas isoladas exigidas concomitantemente com a multa de ofício, as multas isoladas de 2000 e 2001 foram também exoneradas, apesar de ausente tal concomitância. Já as multas isoladas nos períodos de 2003 foram, a teor do dispositivo mencionado, mantidas.

A PGFN argúi contrariedade ao *art. 44, inciso I e seu §1º, da Lei nº 9.430/96, à medida que excluiu a multa isolada em relação às estimativas não recolhidas* e, embora discorra sobre a *legalidade da cumulação da multa de ofício com a multa isolada*, o espectro amplo do recurso especial antes previsto no *art. 7º, inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais* aprovado pela Portaria MF nº 247/2007 exige que este Colegiado avalie a contrariedade do acórdão recorrido à legislação indicada em todos os seus aspectos.

Excluídas as multas isoladas aplicadas no ano-calendário 2002 concomitantemente com a multa de ofício exigida no ajuste anual, alcançadas pela Súmula CARF nº 105 nos termos do voto da I. Relatora, no que diz respeito às multas isoladas exigidas nos períodos de 2000 e 2001, esta Conselheira já proferiu votos favoráveis em exigência semelhantes, condutores dos Acórdãos nº 9101-004.290, 9101-004.291, 9101-004.294, 9101-004.295, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.462 e 9101-004.544, aplicando a jurisprudência atual desta Turma, retratada pelos seguintes julgados:

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. PRAZO.

A sanção imposta pelo descumprimento da apuração e pagamento da estimativa mensal do lucro real anual é a aplicação de multa isolada incidente sobre percentual do imposto que deveria ter sido antecipado. O lançamento, sendo de ofício, submete-se a limitador temporal estabelecido por regra decadencial do *art. 173, inciso I do CTN*, não havendo óbice que se seja efetuado após encerramento do ano-calendário. (*Acórdão nº 9101-002.432 - Sessão de 20 de setembro de 2016*).

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e

não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (*Acórdão n.º 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016*).

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (*Acórdão n.º 9101-002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017*).

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

Nesse contexto, é possível a cobrança da multa isolada ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário. (*Acórdão n.º 9101-003.224 - Sessão de 9 de novembro de 2017*).

IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário. (*Acórdão n.º 9101-003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018*).

Deste último julgado extrai-se o voto condutor de lavra da Conselheira e Presidente Adriana Gomes Rêgo, que evidencia a validade do lançamento, não só em face da apuração de prejuízo fiscal ao final do ano-calendário, como também na hipótese de exigência formalizada após seu encerramento:

A recorrente sustenta a impossibilidade de a multa isolada ser exigida após o encerramento do ano em que era devida a estimativa. Assim, a discussão cinge-se à possibilidade ou não de exigir-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Pela lógica do argumento levantado pela recorrente, o dever de antecipar deixaria de existir quando o tributo passa a ser exigível ao final do ano-calendário, condição em que seria devido o próprio tributo, acrescido da multa de ofício pelo não recolhimento do ajuste anual. Pela mesma lógica, a falta de recolhimento de estimativas não seria punível porque, se ao final do período nada foi apurado como devido, ou ainda, caso tenha sido experimentado prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, não haveria mais que se falar em dever de antecipar algo que não existe e, assim, não haveria conduta a ser punida.

Com a devida vênia, discorda-se desse entendimento.

Em verdade, 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.

Observe-se:

Lei nº 9.430/1996 (redação original)

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 nº 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 nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 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.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, **desde que**, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. **Essa é a regra do sistema.**

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Nos autos de infração de CSLL e IRPJ (e-fls. 71 e 72; 85 e 86, do 2º Volume V1 digitalizado), foram exigidas, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, multas isoladas relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007. Parte da exigência teve fundamento no referido dispositivo legal, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", já com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por

postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, 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 dever 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, a evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 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*. Nestes termos, a lei, desde a sua redação original, afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Senão, vejamos:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

(...)

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

Lei nº 9.430, de 1996 (redação atual):

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 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)

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) (Grifou-se)

Ademais, 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 nº 9.430, de 1996.

Mas não é só isso que o legislador quis dizer. Em verdade, quando menciona que a multa é devida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, está-se dizendo também que essa multa é aplicável após o encerramento do ano-calendário. Ora, com a devida vênia à tese defendida aqui pela contribuinte, se a multa não pudesse ser cobrada após o encerramento do ano-calendário, como ela poderia ser exigida ainda que tivesse sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa?

Como dito, a obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada¹. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Neste sentido é o voto da ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa acerca da questão²:

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual.

¹ Lei nº 8.981, de 1995: Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

[...]

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do DecretoLei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

² Acórdão nº 1101-00.434, integrado por voto vencedor do ex-Conselheiro Allexandre Andrade Lima da Fonte Filho afastando a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício antes da alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007.

Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas.

Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subseqüentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado. (grifou-se)

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento³. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro. O mesmo prejuízo ocorre se o contribuinte deixa de recolher as antecipações e apura saldo negativo de IRPJ ou de CSLL ao final do período de apuração. Veja que o legislador não fez distinção alguma a esse respeito.

Em seu recurso, alega a contribuinte que a cobrança da multa isolada por falta do recolhimento mensal de estimativas seria improcedente, uma "vez que as antecipações pagas durante o ano foram superiores ao valor do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual (31/12/2006), gerando, inclusive, valores a serem restituídos e/ou compensados".

Ocorre que o caput do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, ao reportar-se ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, permite que o sujeito passivo reduza ou até suprima os recolhimentos mensais caso demonstre, por meio de balancetes de suspensão ou redução, que as estimativas pagas ao longo do ano-calendário superam o que seria devido em razão do lucro real acumulado até o mês de levantamento do balancete. Assim, dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995:

³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

Portanto, poderia o contribuinte ter demonstrado, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor do tributo acumulado já pago excedia o valor do tributo devido, podendo suspender ou reduzir o pagamento da estimativa mensal. No caso concreto, entretanto, o recorrente não fez essa opção. Assim, restam devidas as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas, calculadas com base no faturamento do respectivo mês.

No que tange aos argumentos da recorrente nos itens 3.2.6 a 3.2.8 de sua peça recursal, no sentido de que as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, impõem penalidade menos severa, cumpre esclarecer que concorda-se com tais argumentos. Aliás, também a Fiscalização assim o fez, havendo lançado a multa já com o percentual de 50%. De forma que, já houve a aplicação do art. 106 do CTN, requerida no recurso.

Assinale-se, ainda, que o argumento contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Em face do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, mantendo o lançamento das multas isoladas. *(destaques do original)*

Contudo, nas discussões mais recentes desta Turma foi suscitada a tese condutora do Acórdão CSRF nº 01-05.552, que merece algumas considerações.

Referido julgado pauta-se em construção argumentativa que, partindo de diversas premissas, dentre elas a de que *a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas*, e de que *a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo*, promove uma correlação entre a apuração do tributo devido ao final do

exercício e da estimativa, para afirmar que *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício* e assim concluir que *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada*.

Na verdade, porém, apenas o *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conjugado com seus incisos I e II e combinado com seu §2º, em suas redações originais, definiam as multas pela falta de pagamento de tributo, constatação reforçada pelo §1º do mesmo dispositivo que, em seu inciso I, afirmava que a exigência da penalidade se daria *juntamente com o tributo ou a contribuição* não pagos. Já a multa por falta de recolhimento de estimativas, aqui em debate, tinha sua materialidade integralmente prevista na redação original do §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, expressa no sentido de não depender da existência de tributo ou contribuição não recolhido, não só pela previsão de que deveria ser exigida isoladamente, mas também pela ressalva de que seria devida pelo sujeito passivo *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. A única vinculação entre as duas penalidades se dava pela expressão “as multas de que trata este artigo”, que principiava o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em sua redação original, mas que, somente se interpretada de forma estanque, desconsiderando a formatação isolada da penalidade definida no inciso IV do mesmo §1º, autoriza a conclusão de que ambas tratariam de multa por falta de pagamento de tributo. A interpretação integrada destas disposições, porém, permite validamente concluir que a expressão “as multas de que trata este artigo” referia, apenas, os percentuais ali fixados, e não se prestava a condicionar a exigência das multas isoladas à existência de imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário.

Estes os fundamentos, portanto, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN e restabelecer as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas dos anos-calendário 2000 e 2001.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Acompanhei a I. Relatora em suas conclusões para conhecer do recurso especial da PGFN porque entendo que, embora a argumentação desenvolvida no recurso se limite à *legalidade da cumulação da multa de ofício com a multa isolada*, e esta cumulação esteja ausente, no presente caso, relativamente às exigências em períodos de 2000 e 2001, a modalidade de recurso adotada permite que outros aspectos da legislação tributária de regência sejam apreciados por este Colegiado.

Como se vê nos autos de infração às e-fls. 9/22, somente houve exigência de IRPJ lançado no ajuste para o ano-calendário 2002. Já as multas isoladas foram aplicadas de março/2000 a junho/2003, sendo que o Colegiado *a quo* acordou *DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a multa de ofício isolada nos anos-calendário 2000, 2001 e 2002*. A autoridade julgadora de 1ª instância apenas reduzira o percentual da multa isolada a 50% e, embora os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido justificassem somente a exclusão das multas isoladas exigidas concomitantemente com a multa de ofício, as multas isoladas de 2000 e 2001 foram também exoneradas, apesar de ausente tal concomitância. Já as multas isoladas nos períodos de 2003 foram, a teor do dispositivo mencionado, mantidas.

A PGFN, de seu lado, arguiu contrariedade ao *art. 44, inciso I e seu §1º, da Lei nº 9.430/96 à medida que excluiu a multa isolada em relação às estimativas não recolhidas*. Por sua vez, o Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 147/2007 assim estabelecia esta hipótese recursal:

”Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;

[...]

Assim, demonstrado que a decisão não foi unânime e apontado qual lei foi contrariada pela decisão recorrida, o recurso especial é conhecido para análise de todas as exigências exoneradas em tais circunstâncias, sem que este Colegiado fique preso à argumentação desenvolvida pela recorrente, permitindo-se inclusive a abordagem de outros diplomas legais que afetem a incidência ou a aplicação da penalidade. Assim não fosse e este Colegiado deveria proferir outra decisão contrária à lei, afirmando incabível a exigência concomitante anterior a 2007 – a teor da Súmula CARF nº 105 – apesar de constatar ausente a concomitância.

Irrelevante, portanto, o recurso especial veicular argumentação, apensa, acerca da *legalidade da cumulação da multa de ofício com a multa isolada*, A contrariedade à lei de regência, submetida à apreciação deste Colegiado, demanda a aferição das circunstâncias fáticas e da motivação da exigência, para definição de sua compatibilidade com a lei, e nesta seara não há limites de cognição acerca da matéria controvertida.

Por certo este Colegiado não pode adentrar ao IRPJ exigido no ano-calendário 2002 ou às multas isoladas aplicadas nos períodos de 2003, vez que tais créditos tributários forma mantidos no acórdão recorrido e a PGFN não teria interesse em recorrer destas parcelas. Mas, na parte exonerada, presente seu interesse e manejado tempestivamente recurso especial que, nessa modalidade não mais existente, prestava-se ao controle de legalidade das exonerações procedidas por decisão não unânime no julgamento de recurso voluntário ou de ofício, cabe a este Colegiado aferir a compatibilidade da exoneração com a legislação de regência indicada, ainda que a argumentação da recorrente não alcance todas as circunstâncias fáticas presentes nos autos.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN e apreciar a exoneração das multas isoladas aplicadas nos anos-calendário de 2000 a 2002.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia aos respeitáveis entendimentos em contrário, acompanhei a i. Relatora para conhecer o presente recurso especial, nos termos dos fundamentos abaixo e, no mérito, divergi parcialmente da Relatora para acompanhar, pelas conclusões, o voto vencedor da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Admissibilidade recursal

Quanto ao conhecimento, a i. Relatora conheceu do recurso especial nos exatos termos do despacho de admissibilidade do Presidente de Câmara, que por sua vez delimitou a matéria a ser analisada por esta 1ª Turma da CSRF à questão da possibilidade de aplicação das multas isoladas em concomitância com as multas de ofício.

Acompanho tal entendimento, mas considero que o alcance de tal afirmação merece ser explicado.

O Regimento Interno deste CARF (Portaria MF 343/2015) delimita a competência da 1ª Turma da CSRF à análise de matéria a qual o despacho de admissibilidade do Presidente de Câmara deu seguimento, de forma que, como regra, não é possível a este Colegiado tratar de item de auto de infração autônomo, estranho, ao que foi objeto de análise e seguimento nos termos do despacho de admissibilidade de recurso especial.

No caso dos autos, verifica-se que apenas há concomitância de aplicação da multa isolada e multa de ofício para o ano de 2002. Portanto, compreendo que o conhecimento do recurso especial fica limitado à análise deste ano-calendário, para o qual a discussão foi admitida pelo Presidente de Câmara.

Por isso, compreendo não ser objeto da presente lide, tal como ela ora se apresenta a esta 1ª Turma da CSRF, a discussão das multas isoladas relativas a 2000 e 2001, para as quais não houve concomitância.

Ademais, a análise da peça recursal da Fazenda Nacional revela que sequer há razões de recurso aplicáveis aos anos-calendário 2000 e 2001, eis que o recurso se restringe a tratar da matéria da concomitância sendo que, ao final, formula-se o pedido de reforma do acórdão recorrido especificamente “no ponto recorrido”, veja-se:

Ante o exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente recurso, para reformar o r. acórdão proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CAREF, no ponto ora recorrido, no sentido de se restabelecer o lançamento da multa de ofício isolada.

Assim, também por esta razão compreendo que não cabe a esta Turma tratar de qualquer aspecto relacionado aos anos de 2000 e 2001, eis que sequer foram objeto de questionamento por parte da Recorrente. A decisão que os analisasse seria, sob tal aspecto, *ultra petita*.

Um exame mais aprofundado dos presentes autos revela que a Fazenda Nacional recorreu do acórdão tal como ele se apresentou, e o próprio acórdão se limitou a tratar da tese da concomitância, abordando a questão como se ela fosse capaz de resolver toda a lide. Neste sentido, o dispositivo da decisão dá provimento ao recurso voluntário relativamente as multas isoladas lançadas de ofício, portanto cancelando-as integralmente.

Acontece que, se houve omissão no acórdão recorrido, caberia à parte interessada opor os competentes embargos de declaração, não podendo o recurso especial fazer as vezes de tal expediente. Se o recurso especial, mesmo na abrangente modalidade de “recurso por contrariedade à lei”, pudesse “devolver”, inclusive, matéria omissa do acórdão recorrido, o próprio papel dos embargos de declaração restaria esvaziado, com risco ao direito de defesa do sujeito passivo, eis que, na prática, haveria a supressão de uma instância na análise de uma matéria sobre a qual a turma ordinária do CAREF deveria, em tese, se manifestar, antes da CSRF.

Assim, não se ignora que o recurso especial em questão foi interposto na modalidade “recurso especial por contrariedade à lei ou à evidência de prova”, de cognição muito mais ampla que o atualmente vigente “Recurso especial de divergência”. Mas mesmo tal recurso, para além da observância do devido processo legal, conforme acima apontado, depende de *alegação* (razões) de contrariedade à lei ou à evidência de prova, o que, compreendo, não há nos autos a não ser quanto às infrações para as quais há concomitância.

Nesse ponto, compreende-se relevante transcrever o trecho do Manual de Admissibilidade de Recurso especial que trata dessa modalidade recursal:

O Recurso Especial por Contrariedade à Lei ou à Evidência de Prova é uma modalidade residual de recurso, vigente no antigo Regimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais e garantida, por meio de regra de transição, aos acórdãos proferidos antes da vigência do Anexo II do Regimento Interno do CAREF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009. Trata-se de apelo reservado à Fazenda Nacional e a regra de transição constava do art. 4º, da citada Portaria:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Esta regra de transição foi garantida pela Portaria MF nº 343, de 2015, que assim estabelece:

Art. 3º Os recursos com base no inciso I do caput do art. 7º, no art. 8º e no art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF),

aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos contra os acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16, no art. 18 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

E o inciso I, do art. 7º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, assim dispunha:

Art. 7º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova;

[...]

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo. (grifei)

Assim, trata-se de recurso de cognição ampla, cujos pressupostos processuais são:

a) decisão não unânime; e

b) simples alegação de contrariedade à lei ou à evidência de prova.

(...)

Assim, há que se fazer a distinção entre o juízo de admissibilidade (alegação de contrariedade por parte da Fazenda Nacional, não sujeita a verificação prévia pelo examinador do Recurso Especial) e o juízo de mérito (verificação, pela CSRF, acerca de eventual contrariedade à lei ou à evidência da prova).

(...)

Como se verifica, essa modalidade recursal tem apenas dois pressupostos processuais: decisão não unânime e simples alegação de contrariedade a lei ou à evidência de prova.

No caso, com a devida vênia, mesmo que superada a questão da supressão de instância, compreendo que não resta preenchido o requisito de admissibilidade do recurso especial quanto à “*simples alegação de contrariedade à lei ou à evidência de prova*” quanto aos anos-calendário para os quais não há concomitância de multas, eis que, quanto a estes, não há sequer tal “*simples alegação*”.

É que simples alegação não pode ser confundida com *alegação genérica*, isto é, desacompanhada das respectivas razões. Não basta a Fazenda Nacional afirmar, genericamente, que o acórdão recorrido contrariou a lei ou a evidência de prova, devendo a Recorrente, no mínimo, dizer qual a lei ou a prova contrariadas, trazendo assim *razões* para a sua irresignação. E, no caso, não há *razões de irresignação* senão acerca da concomitância, aplicáveis apenas às multas isoladas de 2002.

Assim, por compreender que deve-se interpretar o pedido formulado pelo Recorrente em conjunto com a fundamentação recursal, e não havendo qualquer fundamentação

recursal diferente de concomitância de multas, tenho que a própria “simples alegação” do recurso especial em discussão restou limitada a esta única matéria.

São essas as razões pelas quais, no conhecimento, divergi do entendimento que acabou por prevalecer (por voto de qualidade) deste Colegiado, por entender que esta Turma apenas deveria tratar da matéria “concomitância de multas” e, por consequência, das multas isoladas aplicadas em 2002.

Mérito

No mérito, considerando o conhecimento em termos mais amplos, acompanhei o voto da i. Relatora quanto ao ano de 2002, cancelando a multa isolada por aplicação da Súmula CARF 105.

Quanto aos anos-calendário de 2000 e 2001, para os quais não há concomitância, tenho manifestado o entendimento de que a multa isolada é devida mesmo que não seja apurado tributo devido ao final do ano calendário.

Sobre a matéria, reproduzo o teor das minhas declarações de voto apresentadas por ocasião do julgamento dos acórdãos 9101-005.020 e 9101-005.021, ambos de 4 de agosto de 2020:

Optei por apresentar a presente declaração de voto para detalhar meu posicionamento a respeito da matéria: “exigência de multas isoladas após o encerramento do ano calendário”.

Costuma-se argumentar que, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perde 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. Para estes, 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 uma 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, aqui 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.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência da multa isolada em questão.

Muitos sustentam, por outro lado, uma possível identidade entre as bases de cálculo das multas isolada e de ofício, na redação original do dispositivo legal, isto é, antes da alteração promovida pela Lei 11.488/2007. Passo a analisar a questão: qual seria a base de cálculo das multas isoladas: seria o valor das antecipações não recolhidas ou o valor do imposto apurado pelo lucro real anual?

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.

Observo que os “dilemas” acima não mais subsistem eis que, posteriormente aos fatos objeto dos presentes autos (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), a legislação foi alterada e, nos dias atuais, 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 nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Acontece que 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.

Assim, das duas uma: 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 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 dá novo sentido para o caput do artigo 44, 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 o inciso do parágrafo primeiro em questão – e, 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 deve-se 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, principalmente 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).

Observo, por fim, que a posição segundo a qual a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual tem prevalecido nesta 1ª Turma da CSRF, como ilustram os acórdãos 9101-004.106, de 9/04/2019; 9101-004.771, de 05/02/2020; 9101-004.819, de 03/03/2020; bem como a votação ocorrida nesta seção de julgamento nos processos 10380.008925/2005-48 e 16004.001088/2006-81 (acórdãos não publicados quando da elaboração da presente declaração de voto).

Estas são as razões pelas quais considero que a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual. Ressalto que considero uma exceção à cobrança das multas isoladas a hipótese em que estas são exigidas concomitantemente com a multa de ofício, mas, não sendo este o caso dos autos, deixo de me pronunciar aqui sobre este tema especificamente.

Conclusão

São essas as razões que orientaram meu voto no conhecimento (acompanhando a Relatora, conforme fundamentação acima) e no mérito (acompanhando o voto vencedor da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, pelas conclusões) do presente recurso especial.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano