



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16095.720062/2015-54
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.494 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 09 de junho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CENTURYLINK COMUNICAÇÕES DO BRASIL LTDA (NOVA DENOMINAÇÃO DE LEVEL 3 COMUNICAÇÕES DO BRASIL LTDA)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece do Recurso Especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência possui dissimilitude fática substancial em relação ao acórdão recorrido.

MATÉRIA IMPUGNADA E OBJETO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA DIVERGENTES DAS RAZÕES RECURSAIS. PRECLUSÃO NÃO CARACTERIZADA.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Se determinada matéria é atacada em impugnação e em recurso como matéria autônoma, a decisão que analisa essa matéria e exonera o crédito tributário correspondente, ainda que fundamentada com argumentos não contidos nas razões recursais não caracteriza decisão *extra petita*, uma vez que não há que se falar, nessas circunstâncias, em preclusão.

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

Ano-calendário: 2010

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “multa isolada aplicada de forma concomitante com a multa de ofício”, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram pelo conhecimento. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob, que votaram por, na parte conhecida, dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. 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)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Relatório

Trata-se de autos de infração relativos a glosa de custos e despesas, com cominação de multa de ofício incidente sobre o IRPJ e a CSLL exigidas de ofício, bem como, de forma concomitante, de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas desses tributos, que após os recursos manejados pelo contribuinte, redundaram no Acórdão n.º 1301-002.736, posteriormente integrado pelo Acórdão 1301-003.762.

Após a ciência dos autos de infração, o contribuinte apresentou Impugnação de fls. 2683-2845 que foi julgada improcedente. Nesse recurso, o contribuinte requereu a declaração de nulidade do lançamento, a realização de diligência, e questionou as glosas realizadas pela fiscalização, a multa de ofício de 75%, a incidência de juros sobre essa penalidade e requereu o cancelamento da infração decorrente da falta de recolhimento por estimativas (item C4 do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais - fl. 45), essa última, nos seguintes termos:

3.4. DA SUFICIÊNCIA DOS RECOLHIMENTOS MENSIS POR ESTIMATIVA DO IRPJ E DA CSLL PELA IMPUGNANTE - **INFRAÇÃO 4**

De acordo com as dd. Autoridades Fiscais, em razão do suposto cometimento, pela Impugnante, das infrações acima rebatidas (Infrações 1, 2 e 3), que tem impacto direto na apuração do Lucro Real, teria sido apurado uma base de cálculo supostamente inferior à correta e, portanto, o recolhimento dos tributos devidos teria sido a menor quando da antecipação mensal devida a título de IRPJ e CSLL.

Ocorre que, como demonstrado e comprovado nos itens acima, a Impugnante não cometeu nenhuma das infrações descritas na autuação fiscal, sendo, por isso, indevida qualquer exigência a título de complementação dos valores antecipados mensalmente a título de IRPJ e CSLL.

Isso porque, a Impugnante regularmente apurou os tributos devidos e realizou a sua declaração ao Fisco Federal e recolhimento no tempo e modo devidos (**doc. 08**), sendo, portanto, indevida qualquer exigência fiscal em relação aos supostos créditos tributários de IRPJ e CSLL, uma vez que indevidos na espécie.

Dessa forma, após a análise dos documentos e informações que comprovam a inexistência das Infrações 1, 2 e 3, vez que não cometidas pela Impugnante, resta claro que os recolhimentos de impostos e contribuições realizados pela Impugnante estão corretos, razão pela qual deverá ser cancelada essa infração.

Inconformado, o contribuinte manejou o competente Recurso Voluntário (fls. 2899-2935), reafirmando os termos da impugnação, inclusive no que diz respeito à infração decorrente da falta de recolhimento de estimativas (item 2.6 do recurso – fl. 2926).

No acórdão recorrido (n.º 1301-002.736), o colegiado proveu parcialmente o Apelo do contribuinte para cancelar as exigências de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

Intimada, a PGFN opôs embargos de declaração aduzindo que o acórdão seria omissivo ao não abordar que a matéria exonerada estaria preclusa (conhecimento de ofício), uma vez que tanto em sede de impugnação quanto no recurso voluntário, o contribuinte não teria atacado a exigência de multas isoladas, não havendo irresignação específica do então Recorrente

quanto à impossibilidade de concomitância entre multa de ofício e multa isolada, assim como em relação ao princípio da consunção utilizados como fundamentos do voto condutor do aresto embargado.

Os embargos foram admitidos pelo Presidente daquele colegiado, contudo, por meio do Acórdão n.º 1301-003.762, os rejeitou, em resumo, com os seguintes fundamentos:

Ao contrário do sustentado pela embargante, não identifiquei hipótese de omissão que autorize o manejo dos embargos, pois o contribuinte cumpriu o ônus processual de impugnação específica, tanto na impugnação como no recurso, na medida em que questionou a infração 4, que é justamente a aplicação da multa isolada, em razão da insuficiência de recolhimentos mensais de estimativa do IRPJ e da CSLL.

O fato de não ter sido apresentado argumentos atinentes à cumulação da referida multa com a do ofício, não impede que o colegiado utilize-se desses argumentos para afastar a infração cometida, sendo, de um certo modo, pacífico o entendimento de que a decisão que põe fim à determinada matéria controversa não está presa aos argumentos aduzidos pelas partes.

Logo, não se reconhece o vício apontado, pois o autuado impugnou especificamente a multa isolada, instaurando-se, portanto, o litígio em relação a essa matéria, sendo certo ser lícito ao julgador utilizar-se dos argumentos que entender pertinentes.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 02/05/2019 para a ciência do Acórdão em Embargos n.º 1301-003.762. Nos termos do art. 23, §§ 8º e 9º, do Decreto n.º 70.235/72, a PGFN seria considerada intimada tacitamente no prazo de trinta dias desse encaminhado. Entretanto, antes mesmo desse prazo (28/05/2019), a PGFN interpôs o Recurso Especial de fls. 3232-3269.

Por meio do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 3272-3288, deu-se seguimento ao Apelo Fazendário com base no primeiro paradigma apresentado, em apertada síntese, com os trechos a seguir reproduzidos:

DIVERGÊNCIAS

A PGFN alega que houve divergência na interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias, conforme indicadas no recurso:

- 1- Ausência de instauração do litígio quanto à aplicação da multa isolada e em relação à possibilidade de sua aplicação concomitante com a multa de ofício; e
- 2- Possibilidade de cumulação da multa isolada por falta de recolhimentos de estimativas com a multa de ofício.

[...]

1- AUSÊNCIA DE INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO QUANTO À APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA E EM RELAÇÃO À POSSIBILIDADE DE SUA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

Estes são os argumentos que a PGFN apresenta para a admissibilidade do recurso especial em relação à primeira divergência:

- para demonstrar a ausência de impugnação específica quanto à aplicação da multa isolada transcrevemos abaixo trechos da impugnação: [...];
- analisando-se a impugnação, se verifica que o autuado não impugnou especificamente a multa isolada, limitando-se a afirmar que a suposta

inexistência das demais infrações (que foram mantidas) teria como consequência lógica a “inexigibilidade” da multa isolada;

- também não houve impugnação específica quanto à possibilidade de aplicação daquela multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício. Em consequência, não se instaurou litígio em relação às referidas matérias. Observa-se que, em razão da ausência de impugnação, tal matéria não foi sequer mencionada no acórdão da DRJ;

- a despeito do acórdão n.º 1301-003.762 ter rejeitado os embargos opostos pela PGFN, ele reconhece a ausência de impugnação específica em relação à questão da concomitância ao concluir: “O fato de não ter sido apresentado argumentos atinentes à cumulação da referida multa com a de ofício, não impede que o colegiado utilize-se desses argumentos para afastar a infração cometida, sendo, de um certo modo, pacífico o entendimento de que a decisão que põe fim à determinada matéria controversa não está presa aos argumentos aduzidos pelas partes”;

- diante dos excertos acima colacionados fica evidente que a matéria relativa à multa não foi objeto de insurgência pelo autuado no momento processual adequado. Em consequência, a exigência da multa tornou-se definitiva na seara administrativa;

- entretanto, não obstante as considerações acima tecidas, de que na impugnação do sujeito passivo não há insurgência específica quanto à possibilidade de aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, observa-se que o acórdão recorrido deu procedência (parcial) ao recurso voluntário do interessado justamente em relação a essa matéria;

- no presente caso, há nítida divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos ora adotados como paradigmas. Confira-se:

Acórdão n.º 9101-00.540

Assunto: CSSL - Exercício: 2003

MULTA ISOLADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, constituindo-se definitivamente o crédito tributário a ela referente.

[...]

Recurso Especial do Procurador Provido.

Acórdão n.º 2301-003.811

[paradigma não admitido no Despacho]

[...]

- transcrevem-se passagens dos paradigmas sobre o tema:

Acórdão n.º 9101-00.540

Relatório

Com base no permissivo do art. 7º, I e II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria do MF n.º 147/2007, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial (fls. 152/162) contra acórdão proferido pela antiga Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 142/147), que por maioria de votos, apreciaram de ofício a matéria relativa à

exigência cumulativa da multa isolada com a multa de ofício vinculada à contribuição e afastaram a exigência da multa isolada.

(...)

Quanto o lançamento da multa de ofício e multa isolada concomitantemente, a Câmara, de ofício, entendeu ser improcedente, pois o fato gerador da contribuição só ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário e que o pagamento de estimativas não passa de uma antecipação nos meses do ano-calendário, do recolhimento do tributo que, não fosse a opção exercida, somente seria devido no final do exercício, estando presente no caso somente a hipótese de incidência prevista no caput do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

Em seu recurso especial (fls. 152/162), a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, sustenta contrariedade do acórdão recorrido ao disposto nos arts. 17 do Decreto 70.235/72, 302 do CPC, 44, II, "h" da Lei 9.430/96 e 97 do CTN, pela impossibilidade de a autoridade julgadora excluir *ex officio* a multa sem a correspondente provocação/fundamentação para tanto na impugnação ou no recurso voluntário, bem como defende a possibilidade de se aplicar de forma acumulada a multa de ofício, devida em razão da omissão de rendimentos tributáveis e a multa isolada, devida pelo não pagamento da base de cálculo estimada de CSLL mensalmente, de acordo com o art.44, II "b" da Lei n.º 9.430/96.

Sustenta a contrariedade do acórdão aos art. 17 do Dec. 70.235/72 e 302 do CPC pelo fato do referido dispositivo dispor que a matéria que não tenha sido expressamente impugnada será considerada não impugnada e o acórdão tomou a iniciativa de julgar matéria que não foi objeto de insurgência do contribuinte. Junta paradigma proferido pela antiga Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdão n.º 107- 08.760) com a seguinte ementa: (...)

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

Minha discordância do ilustre relator volta-se para a questão processual da não arguição de razões de defesa específicas contra a imputação da multa isolada.

(...)

Portanto, caberia ao sujeito passivo apresentar questionamentos voltados à exigência da multa isolada. Não o fazendo oportunamente caracterizou-se a preclusão, nos termos do art. 17, do Decreto n.º 70.235/72.

(...)

Saliente-se que nem mesmo no recurso voluntário a interessada apresentou razões de defesa contra a multa de ofício isolada.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e restabelecer a exigência da multa isolada.

[...]

- a matéria em testilha trata de normas gerais do contencioso tributário. Nesse teor, seria dispensável para a configuração do dissídio que os acórdãos confrontados tratem de questões fáticas idênticas, uma vez que o tema em torno do qual versa a divergência trata de matéria exclusivamente de direito, no entanto, os acórdãos confrontados trataram de situações muito semelhantes. Em todos os casos cuida-se da análise da necessidade de impugnação específica quanto a uma matéria;

- tanto nos acórdãos apresentados como paradigmas como no acórdão recorrido, o contribuinte ficou inerte quanto aos fundamentos do lançamento da multa. Em outras palavras, demonstra-se que, em todos os acórdãos, o

lançamento da multa não foi objeto de questionamento pelo contribuinte, conforme determina o art. 302 do Código de Processo Civil, cuja aplicação é subsidiária ao caso em exame, de tal modo que, no presente caso, a multa não poderia ser alterada ou excluída justamente em face da preclusão;

- o colegiado *a quo* reconheceu que não houve impugnação específica quanto à possibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício e afastou a aplicação da multa isolada em razão da existência daquela concomitância sob o argumento de que a turma “não está presa aos argumentos aduzidos pelas partes”;

- diante da leitura dos acórdãos paradigmas, torna-se indubitável que eles divergem do acórdão proferido pela e. Turma *a quo*. Neste caso a autoridade julgadora ultrapassou o âmbito de litigiosidade definido pela impugnação do contribuinte para, violando o disposto no Decreto nº 70.235/72 e os arts. 128, 302 e 460 do CPC, apreciar matéria que não restou por ele de forma expressa e específica. Operada a preclusão da matéria, não poderia a Turma *a quo* excluir valores da exigência fiscal, razão pela qual deve prevalecer o lançamento originalmente confeccionado;

- por outro lado, o acórdão recorrido ultrapassou essa barreira, decidindo sobre matéria já preclusa, incontroversa, definitiva em sede administrativa, tese jurídica essa não agasalhada pelos paradigmas que entenderam que a matéria em debate exige questionamento específico e pedido expresso formulado pela parte, não podendo ser conhecida de ofício por não se tratar de matéria de ordem pública;

- uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial apontada, e porque a interpretação adotada pelos acórdãos paradigmas dá melhor aplicação à legislação tributária em vigor, tal como será demonstrado a seguir, é que deve prevalecer, também no caso, o entendimento adotado pela divergência.

Os paradigmas apresentados atendem os demais requisitos mencionados nas páginas 3 e 4 deste despacho (letras "e" a "g"). É preciso verificar, então, se eles realmente servem para demonstrar a divergência alegada.

No caso do acórdão recorrido, os lançamentos de IRPJ e CSLL foram motivados pela glosa de custos/despesas e de outras exclusões consideradas indevidas. As mesmas infrações resultaram em diferenças tanto no ajuste anual quanto nas estimativas mensais. Em relação ao ajuste anual, lançou-se o tributo e a multa de 75%. Em relação às estimativas, foi aplicada a multa isolada por falta/insuficiência no seu recolhimento.

No curso do processo, a contribuinte vinha argumentando que não cometeu nenhuma das infrações descritas na autuação fiscal. E com a contestação das glosas, ela vinha questionando todas as exigências (todos os itens do auto de infração).

O voto que orientou o acórdão recorrido (no caso, o Acórdão nº 1301-003.762), asseverou que a contribuinte “questionou a infração 4, que é justamente a aplicação da multa isolada, em razão da insuficiência de recolhimentos mensais de estimativa do IRPJ e da CSLL”; e que “o fato de não ter sido apresentado argumentos atinentes à cumulação da referida multa com a de ofício, não impede que o colegiado utilize-se desses argumentos para afastar a infração cometida, sendo, de um certo modo, pacífico o entendimento de que a decisão que põe fim à determinada matéria controversa não está presa aos argumentos aduzidos pelas partes”.

O acórdão recorrido, em síntese, considerou que a “matéria” multa isolada estava sim contestada, e que o problema da concomitância (cumulação) das multas configurava “argumento” para a solução do litígio, argumento que poderia ser invocado pela turma julgadora independentemente de ter sido aduzido pelas partes.

O primeiro paradigma, Acórdão n.º 9101-00.540, abordou uma situação bem semelhante à examinada pelo recorrido.

Essa outra decisão tratou de caso em que a Fiscalização constatou ocorrência de divergências entre os valores declarados e os valores escriturados a título de CSLL no ano-calendário de 2003, o que gerou falta de recolhimento de parte da contribuição, tanto nas estimativas mensais quanto no ajuste anual.

Ao longo do processo, a contribuinte contestou a falta de recolhimento das estimativas e do ajuste, alegando que fez compensações dos débitos apurados em 2003 com crédito de saldo negativo de CSLL apurado em 2002.

Mas o argumento de defesa não foi aceito, porque a contribuinte não realizou as compensações de acordo com as regras previstas (apresentação de declaração de compensação, etc.).

No paradigma, a contribuinte também questionou todas as exigências, mediante a contestação de um fato básico que as estava justificando (não aceitação das compensações feitas ao longo de 2003).

Lá também houve quem entendesse pelo afastamento da multa isolada em razão da concomitância (voto vencido), mas a posição que prevaleceu foi no sentido de que a multa isolada por falta de estimativas tem vínculo apenas indireto com o tributo, o que a torna suscetível de análise específica; e que cabia ao sujeito passivo apresentar questionamentos específicos contra a exigência da multa isolada, sob pena de preclusão da matéria, nos termos do art. 17 do Decreto n.º 70.235/72.

Vê-se que no caso do paradigma, diferentemente do que ocorreu no recorrido, a questão referente à exigência cumulativa das multas (concomitância) foi tratada como matéria, que deveria ter sido objeto de alegação específica, e não como argumento que pudesse ser livremente invocado pelos julgadores.

O primeiro paradigma, portanto, serve para caracterizar a divergência jurisprudencial relativa à preclusão processual.

[...]

Essa discussão sobre se determinado assunto é matéria ou argumento depende sim do contexto em que ela se apresenta. Até porque um mesmo tema pode ser considerado como matéria em um determinado contexto, e como argumento em outro contexto.

O acórdão recorrido e o primeiro paradigma trataram da preclusão sobre a questão em torno da concomitância das multas (de ofício e isolada). Os dois casos tiveram as mesmas questões colocadas na mesa. As duas multas estavam sendo exigidas (e questionadas, ainda que reflexamente), era conhecida a relação entre elas, e a relação delas com a rubrica principal (tributo). Num caso, entendeu-se que se poderia adentrar na questão da concomitância (recorrido), e no outro caso, entendeu-se que não (primeiro paradigma). E é importante perceber que o contorno jurídico aqui mencionado é relevante para a caracterização da divergência jurisprudencial ora examinada.

[...]

De todo modo, com base no primeiro paradigma, entendo que deve ser DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da PGFN em relação à primeira divergência.

2- POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS COM A MULTA DE OFÍCIO.

[...]

O primeiro paradigma, Acórdão n.º 9101-002.414, atende os demais requisitos mencionados nas páginas 3 e 4 deste despacho (letras "e" a "g"), e também serve para a demonstração da divergência jurisprudencial.

O acórdão recorrido entende que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas “não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência”, mesmo para períodos ocorridos a partir de janeiro de 2007.

Já o referido paradigma, ao contrário, entende que “a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades” (multa isolada e de ofício), e que para períodos a partir de janeiro de 2007, “não tem aplicação a Súmula CARF n.º 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996”.

O segundo paradigma, Acórdão n.º 1401-000.761, segue a mesma linha de entendimento do primeiro paradigma, e admite a aplicação das duas multas a partir de janeiro de 2007, em razão das referidas alterações legislativas.

Entretanto, antes da data da interposição do presente recurso especial, o segundo paradigma foi reformado na matéria que aproveitaria à recorrente, o que se deu pelo Acórdão n.º 1401-001.863, de 12/04/2017.

Isso configura descumprimento de um dos requisitos de admissibilidade, especificamente aquele previsto no §15 do art. 67 do atual RICARF, mencionado na letra “f” da página 3 deste despacho.

De qualquer forma, o primeiro paradigma serve à admissibilidade do recurso.

Desse modo, entendo que deve ser DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da PGFN em relação à segunda divergência.

No mérito, requer a reforma do acórdão recorrido, em primeiro lugar, para se reconhecer a preclusão da matéria “multa isolada por falta de recolhimento de estimativas” por ausência de formação de litígio em razão da falta de argumentação específica para exoneração dessa penalidade (“ônus da impugnação específica”). Se superado esse ponto, requer o restabelecimento dessas multas isoladas, reforçando os argumentos que fundamentam os paradigmas colacionados.

Os autos retornaram à unidade de origem. O contribuinte que já houvera se dado por intimado do Acórdão em Recurso Voluntário n.º 1301-002.736 e apresentado Recurso Especial, cujo seguimento foi rejeitado pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 3296-3325, não havendo notícia sobre a interposição de Agravo. O contribuinte foi ainda intimado do Acórdão

em Embargos n.º 1301-003.762 e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela PGFN, abrindo-se prazo para o oferecimento de Contrarrazões (fls. 3327-3332).

Não consta nos autos manifestação do contribuinte acerca do admissibilidade do Apelo Fazendário.

Em seguida, os autos foram sorteados a este Conselheiro para relato.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo, conforme bem consignado no Despacho de Admissibilidade.

O contribuinte foi intimado sobre a interposição do Apelo Fazendário questionando, não constando nos autos o oferecimento de contrarrazões.

No que diz respeito à segunda matéria objeto do Recurso Especial (“possibilidade de cumulação da multa isolada por falta de recolhimentos de estimativas com a multa de ofício”), por concordar com o Despacho de Admissibilidade de fls. 3272-3288, e na ausência de sua contestação por parte do contribuinte, com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, entendo restar caracterizada a divergência de interpretação de legislação apta para o conhecimento do apelo.

Já em relação à primeira matéria contestada pela Fazenda Nacional em seu recurso (“ausência de instauração do litígio quanto à aplicação da multa isolada e em relação à possibilidade de sua aplicação concomitante com a multa de ofício”), entendo que o Apelo Fazendário não deva ser conhecido. Passo a discorrer sobre o tema.

No acórdão recorrido o colegiado, após exonerar a exigência de multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício (acórdão em recurso voluntário), a PGFN opôs embargos de declaração indicando suposta omissão do colegiado quanto à exoneração ter sido realizada de ofício, uma vez que, no entender da Embargante, o litígio sequer teria se formado ante à ausência de impugnação específica da matéria concomitância da penalidade isolada, a qual também não teria sido também objeto de Recurso Voluntário.

Ocorre que o colegiado rejeitou os embargos, alegando que a matéria teria sido contestada pelo contribuinte no item 4 de seu recurso voluntário [e também no item 4 da impugnação], não havendo que se falar em conhecimento de ofício da matéria quando o contribuinte a contesta, ainda que por fundamentos distintos dos utilizados pelo colegiado em sua decisão. Veja-se excerto do voto condutor do Acórdão em Embargos nº 1301-003.762 que integrou o Acórdão nº 1301-002.736:

Ao contrário do sustentado pela embargante, não identifiquei hipótese de omissão que autorize o manejo dos embargos, **pois o contribuinte cumpriu o ônus processual de impugnação específica, tanto na impugnação como no recurso, na medida em que questionou a infração 4, que é justamente a aplicação da multa isolada, em razão da insuficiência de recolhimentos mensais de estimativa do IRPJ e da CSLL.**

O fato de não ter sido apresentado argumentos atinentes à cumulação da referida multa com a do ofício, não impede que o colegiado utilize-se desses argumentos para afastar a infração cometida, sendo, de um certo modo, pacífico o entendimento de que a decisão que põe fim à determinada matéria controversa não está presa aos argumentos aduzidos pelas partes.

Logo, não se reconhece o vício apontado, pois o autuado impugnou especificamente a multa isolada, instaurando-se, portanto, o litígio em relação a essa matéria, sendo certo ser lícito ao julgador utilizar-se dos argumentos que entender pertinentes. [grifos nossos]

Ocorre que as circunstâncias fáticas do único paradigma admitido no Despacho de Admissibilidade (Acórdão n.º 9101-00.540, de 11/03/2020) divergem do contexto fático-probatório enfrentado no acórdão recorrido: nesse paradigma não há qualquer discussão quanto à ***inexistência de qualquer fundamento específico do contribuinte em relação à exigência de multa isolada, sendo fato incontroverso tratar-se de conhecimento de ofício da matéria por parte do colegiado a quo***. Nesse sentido, veja-se excertos do relatório e do voto vencido do aresto paradigma em questão:

Relatório

[...]

O presente lançamento exige crédito tributário decorrente da constatação pela fiscalização da ocorrência de divergências entre os valores declarados e os valores escriturados o que gerou falta de recolhimento de parte da CSLL.

Assim, foi lavrado auto de infração impondo à contribuinte multa isolada por falta de recolhimento das estimativas apuradas nos meses de janeiro, fevereiro, março, setembro e outubro de 2003 e exigindo o recolhimento da CSLL apurada no ajuste anual.

[...]

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo - SP julgou procedente o lançamento por entender que a contribuinte, para provar a compensação efetuada deveria ter apresentado e não apresentou a declaração de compensação, a DCTF ou os registros contábeis de controle do crédito e das respectivas exclusões quando das compensações, razão pela qual correto o lançamento.

Em recurso voluntário (fls. 132/137), requereu a contribuinte a reforma da decisão da DRJ com o conseqüente cancelamento do auto de infração, ratificando as afirmações de sua impugnação no seguinte sentido:

(i) a não declaração da compensação se deu por equívoco cometido tendo em vista a mudança introduzida pela IN n.º 210/2002 no procedimento de compensação;

(ii) que tal equívoco não tem o condão de desnaturar o direito à compensação da contribuinte, tendo em vista a certeza e liquidez do indébito tributário e ainda a identidade da natureza tributária da contribuição nos dois exercícios, requisitos essenciais à compensação;

(iii) alega não parecer razoável o entendimento de que o ato normativo que dispunha sobre o direito da contribuinte deva, ao final, constituir-se, na essência como instrumento de limitação ou punição que ignora completamente a materialidade do direito que ostenta a contribuinte;

(iv) deve a Autoridade administrativa comprovar a compensação efetuada por meio de verificação nos registros contábeis da contribuinte, que são apresentados em seus balancetes mensais.

Requer ao final a reforma da decisão de 1ª instância, para que fosse reconhecido seu direito à compensação tributária e a insubsistência do lançamento com o conseqüente cancelamento do auto de infração.

Às fls. 142/147, *a antiga Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, apreciaram [sic] de ofício a matéria relativa à exigência cumulativa da multa isolada com a multa de ofício vinculada à contribuição e afastaram a exigência da multa isolada* mantendo a multa de ofício, estando à decisão assim ementada [...]

Em seu recurso especial (fls. 152/162), a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, sustenta contrariedade do acórdão recorrido ao disposto nos arts. 17 do Decreto 70.235/72, 302 do CPC, 44, II, "h" da Lei 9.430/96 e 97 do CTN, pela impossibilidade de a autoridade julgadora excluir ex officio a multa sem a correspondente provocação/fundamentação para tanto na impugnação ou no recurso voluntário [...]

Ao recurso especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento pelo Presidente da Câmara recorrida (Despacho n. 103-0.160/2008, fls. 191/194), ante a constatação de estarem atendidos os pressupostos legais de admissibilidade do recurso mediante a demonstração de contrariedade à lei e a divergência de entendimento das Câmaras do Conselho de Contribuintes.

Regularmente intimada, **a contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 233/244), sustentando que o art. 17 do Dec. 70.235 não veda a apreciação de ofício pelo julgador, mas apenas determina que os fatos não impugnados nos autos presumir-se-ão verdadeiros, sendo assim, o fato de a parte não poder argüi [sic] determinada matéria, não retira o poder de o julgador administrativo apreciar esta matéria de ofício**, principalmente se esta matéria emana de ato da administração e pode estar afrontando as determinações legais e divergindo de jurisprudência sedimentada.

[...]

Voto Vencido

[...]

Inicialmente entendo que **agiu com acerto a r. decisão recorrida que afastou de ofício a multa isolada, tendo em vista que a contribuinte, por ocasião de seu recurso voluntário, insurgiu-se contra a exigência como um todo ao atacar a exigência principal (CSLL), e sendo a multa isolada decorrente da referida contribuição, não há como dissociá-la dos argumentos despendidos pela contribuinte contra a sua exigência, embora ela não o tenha apresentado considerações específicas contra a mesma (Multa Isolada).** [destaques nossos]

[...]

Nos presentes autos, por sua vez, o contribuinte apresenta em sua impugnação e em seu recurso voluntário fundamentação para a exoneração da penalidade de ofício, ainda que de forma sucinta e sem discorrer sobre fundamentos mais elaborados para o cancelamento da exigência das multas isoladas. Confira-se:

3.4. DA SUFICIÊNCIA DOS RECOLHIMENTOS MENSIS POR ESTIMATIVA DO IRPJ E DA CSLL PELA IMPUGNANTE - **INFRACÃO 4**

De acordo com as dd. Autoridades Fiscais, em razão do suposto cometimento, pela Impugnante, das infrações acima rebatidas (Infrações 1, 2 e 3), que tem impacto direto na apuração do Lucro Real, teria sido apurado uma base de cálculo supostamente inferior à correta e, portanto, o recolhimento dos tributos devidos teria sido a menor quando da antecipação mensal devida a título de IRPJ e CSLL.

Ocorre que, como demonstrado e comprovado nos itens acima, a Impugnante não cometeu nenhuma das infrações descritas na autuação fiscal, sendo, por isso, indevida qualquer exigência a título de complementação dos valores antecipados mensalmente a título de IRPJ e CSLL.

Isso porque, a Impugnante regularmente apurou os tributos devidos e realizou a sua declaração ao Fisco Federal e recolhimento no tempo e modo devidos (**doc. 08**), sendo, portanto, indevida qualquer exigência fiscal em relação aos supostos créditos tributários de IRPJ e CSLL, uma vez que indevidos na espécie.

Dessa forma, após a análise dos documentos e informações que comprovam a inexistência das Infrações 1, 2 e 3, vez que não cometidas pela Impugnante, resta claro que os recolhimentos de impostos e contribuições realizados pela Impugnante estão corretos, razão pela qual deverá ser cancelada essa infração. [destaques nossos]

Ressalta-se ainda que a infração 4 citada pelo contribuinte é exatamente a penalidade referente à aplicação de multas isoladas por falta de recolhimento fiscal, tratada no item C4 do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais - fl. 45, a seguir reproduzido:

C.4) INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ/CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Tendo em vista a apuração das infrações já relatadas anteriormente ("custo não comprovados", "bens de natureza permanente deduzidos indevidamente como custo" e "exclusões indevidas"), com as respectivas glosas de valores apontados nos ANEXOS 1, 3 e 5 deste Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, obviamente houve impacto na apuração do LUCRO REAL e, por conseguinte, do IRPJ e da CSLL devidos.

Ademais, importante ressaltar que estas glosas também impactaram nos balancetes mensais de redução e, por via de consequência, nos valores relativos a antecipações obrigatórias do IRPJ e da CSLL, o que implica em dizer que a empresa fiscalizada deixou de recolher aos cofres públicos valores relativos a estas antecipações obrigatórias.

Convém lembrar que os pagamentos mensais por estimativa são antecipações dos tributos IRPJ e CSLL devidos na apuração anual, sujeitos a ajustes, então, no final do período. Estas antecipações mensais são obrigatórias, mesmo que ao final do período seja apurado prejuízo fiscal e inexistência de base de cálculo dos tributos IRPJ e CSLL.

As diferenças mensais relativas às antecipações das estimativas mensais com base nos balancetes mensais ajustados por esta autoridade tributária geram infrações passíveis de cobrança de multa isolada sobre a diferença da estimativa mensal não recolhida, conforme determina o artigo 43, § único c/c artigo 44, inciso II, alínea "b", todos da Lei nº 9.430/96.

A base de cálculo é, portanto, a diferença entre o valor devido mensalmente pela estimativa mensal com base nos balancetes de redução ajustado por esta autoridade tributária e o valor efetivamente recolhido a este título, mês a mês, pela empresa fiscalizada.

A apuração da multa isolada pela insuficiência de recolhimento de IRPJ e de CSLL por estimativa mensal encontram-se, respectivamente nos seguintes Anexos deste Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais:

"ANEXO 7 – DEMONSTRATIVO DE MULTA ISOLADA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA";

"ANEXO 8 – DEMONSTRATIVO DE MULTA ISOLADA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA";

Por fim, relevante destacar que o lançamento de multa isolada, por falta de pagamento da estimativa mensal, não impede a aplicação da multa de ofício proporcional. É o que expressamente determina o art. 16 da Instrução Normativa SRF n.º 93/1997:

[...]

Conforme se observa, há circunstâncias fáticas distintas tratadas no acórdão recorrido e no paradigma (Acórdão n.º 9101-00.540) que acabaram por implicar conclusões distintas nesses julgados, mas que impedem, nesse ponto, de restar caracterizada a divergência na interpretação necessária ao conhecimento do recurso especial.

Para que a PGFN pudesse devolver essa matéria a esta C. Turma, haveria necessidade de indicar um paradigma que possuísse circunstâncias fáticas similares às tratadas no acórdão recorrido. Melhor explicando: seria necessária a indicação de uma decisão que, em que pese haver ponto específico na impugnação e no recurso voluntário sobre determinada matéria, os argumentos utilizados fossem insuficientes para tornar a matéria litigiosa, ou seja, que mesmo nessa hipótese restasse configurada a preclusão.

Assim sendo, encaminho meu voto para CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “possibilidade de cumulação da multa isolada por falta de recolhimentos de estimativas com a multa de ofício”.

2 MÉRITO

2.1 DA EXIGÊNCIA DE MULTAS ISOLADAS POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL

Em razão da infração principal, a atuada deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

Há de separar a exigência em dois períodos distintos em razão da nova redação dada ao art. 44 da Lei n.º 9.430/1996: o primeiro até o advento da Medida Provisória n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007) e o segundo após a edição de tal ato.

2.1.1 DAS MULTAS ISOLADAS ATÉ O ADVENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007

Em relação à aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, em que pese meu entendimento pessoal sobre a matéria, recentemente foi aprovada súmula impedindo tal cobrança quando baseada no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96, conforme se observa do enunciado n.º 105 da Súmula CARF:

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.

Considerando-se que a Medida Provisória nº 351/2007 - que em seu art. 14 deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 – foi editada em 22 de janeiro de 2007 (e posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), as multas isoladas cujos recolhimentos deveriam ter sido realizados antes de tal data não poderiam subsistir.

No caso concreto, contudo, a exigência diz respeito ao ano-calendário de 2010, ou seja, a fatos geradores ocorreram todos após o advento da MP nº 351/2007 que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 a que se refere Súmula CARF nº 105. Passo à análise desse novo dispositivo legal.

2.1.2 DAS MULTAS ISOLADAS APÓS O ADVENTO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351/2007

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

Desse modo, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confirma-se a nova redação do dispositivo em questão:

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.

[...]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela

apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (“*serão aplicadas as seguintes multas*”, “*I...II*”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”. Essa penalidade está valorada em 75% “*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei n.º 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega a Recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430/96, não havendo

que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão, não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, que atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*”), e também o fato da ocorrência de *bis in idem*, pois a “mesma” multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo (“*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*”), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

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

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.² (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento

¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

² Idem, Idem

do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Isso posto, voto por manter a exigência das multas isoladas.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial da PGFN, apenas em relação à matéria “multa isolada aplicada de forma concomitante com a multa de ofício” e, na parte conhecida, DAR-LHE PROVIMENTO para restabelecer a exigência dessas penalidades.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Redator Designado.

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pelo I. Conselheiro Relator, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, em seu fundamentado e robusto voto, no que tange ao mérito da contenda, submetido a julgamento, referente à *concomitância* na aplicação de multas isolada com a multa de ofício para as exigências apuradas no ano-calendário de 2010, como será a seguir aduzido.

O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF n.º 105, *verbete* este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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.

Ocorre que, entende o I. Relator que a Súmula CARF n.º 105 aplicar-se-ia apenas aos *atos jurídicos* ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, pela Lei n.º 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e/ou da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão n.º 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF n.º 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

(destacamos)

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, ao final 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, compondo 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.

Dessa forma, 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 *consumção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra³.

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 *consumção*, 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 acompanhadas de multa de ofício, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para manter o v. Acórdão recorrido, que cancelou as multas isoladas aplicadas concomitantemente com a multa de ofício, no ano-calendário de 2010.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

³ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira divergiu do I. Relator para conhecer do recurso especial da PGFN também em face da alegada preclusão para apreciação dos efeitos da concomitância entre a multa de ofício isolada e a multa de ofício proporcional.

Como bem exposto pelo I. Relator, o acórdão recorrido, integrado pelo acórdão de embargos, fundamenta o conhecimento da questão em razão de a matéria ter sido contestada nos itens 4 da impugnação e do recurso voluntário, ainda que sob outros fundamentos. Ou seja, como o sujeito passivo discordou da acusação de insuficiência de recolhimento de estimativas, da qual decorre a imputação de multa isolada, o Colegiado *a quo* não estaria preso aos argumentos do sujeito passivo para decidir sobre o cabimento da referida penalidade. E, neste contexto, a penalidade foi afastada em razão de sua exigência concomitante com a multa de ofício proporcional, apesar de o sujeito passivo não ter apontado este vício especificamente.

No paradigma n.º 9101-00.540, por sua vez, foi analisado litígio de mesma natureza. A PGFN havia interposto recurso especial diante da constatação de que a Terceira Câmara do Primeiro Conselho teria apreciado *de ofício a matéria relativa à exigência cumulativa da multa isolada com a multa de ofício vinculada à contribuição*, afastando a exigência da multa isolada.

No relatório do referido julgado consta que o sujeito passivo havia questionado a imputação de falta de recolhimento de estimativas – no caso, apontando que as estimativas mensais haviam sido apuradas com base em balancetes de suspensão e compensadas com amparo na Lei n.º 8.383/91, conforme expressos em seus registros contábeis e declarações – demandando em recurso voluntário o reconhecimento da comprovação dessa compensação. Na apreciação do recurso voluntário, porém, é relatado que foi apreciado *de ofício a matéria relativa à exigência cumulativa da multa isolada com a multa de ofício vinculada à contribuição*, afastando-se a exigência da multa isolada, apesar de mantida a exigência do saldo apurado no ajuste anual.

Analisando a arguição de contrariedade ao art. 17 do Decreto n.º 70.235/72, este Colegiado, em antiga composição, decidiu em favor da PGFN nos seguintes termos do voto vencedor do paradigma:

O entendimento no sentido de que a contestação da exigência do tributo como um todo abrangeria a multa de ofício, seria razoável se estivéssemos avaliando a multa cobrada em conjunto com o tributo. Nesse caso, caberia talvez a argumentação de que o acessório segue o principal, até porque uma decisão pela improcedência da cobrança do tributo afetaria diretamente a exigência da multa.

Por outro lado, ao menos em duas situações relativamente comuns neste Colegiado a imputação da multa envolve situações com vínculo apenas indireto ao tributo, o que a torna suscetível de análise específica.

Uma delas é a multa no percentual qualificado ou agravado. Nesse caso a vinculação direta ocorre apenas em relação ao percentual de setenta e cinco por cento (75%). A partir daí, as razões que levaram a autoridade lançadora a majorar o percentual aplicado devem se objeto de questionamento próprio pela recorrente, pelo motivo óbvio de uma decisão pela manutenção da exigência do tributo não implica necessariamente na procedência da qualificação ou agravamento do percentual da multa.

A outra situação, para a qual o entendimento supra também se aplica, refere-se justamente à imputação da multa isolada. Aliás, a independência fica ainda mais cristalina quando se constata que a manifestação do relator pela improcedência da multa isolada não gerou qualquer impacto na decisão da Câmara que decidiu pela correção da exigência da contribuição.

Portanto, caberia ao sujeito passivo apresentar questionamentos voltados à exigência da multa isolada. Não o fazendo oportunamente caracterizou-se a preclusão, nos termos do art. 17, do Decreto n.º 70.235/72.

Sobre o tema, considero precisa a avaliação de MARCOS VINICIUS NEDER e MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ:

Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase de impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.

Saliente-se que nem mesmo no recurso voluntário a interessada apresentou razões de defesa contra a multa de ofício isolada.

Veja-se que, apesar do relato de que o sujeito passivo apresentou justificativas para a apontada falta de recolhimento de estimativas, da qual decorre a imputação de multa isolada, o voto condutor do paradigma decide com base na premissa de que o sujeito passivo não apresentara *razões de defesa contra a multa de ofício isolada*.

Diante desta justificativa genérica é possível cogitar de três motivações para essa decisão: i) há erro no relatório, e o sujeito passivo não alegara ter quitado as estimativas mediante compensação com tributos de mesma espécie; ii) somente seriam compreendidas como razões de defesa os argumentos dirigidos expressamente contra a multa isolada aplicada, e não apenas contra a falta de recolhimento das estimativas; ou iii) o vício de exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício proporcional seria matéria autônoma que demandaria arguição específica em defesa.

Como bem demonstrado pelo I. Relator, a justificativa para apreciação da questão, nestes autos, em razão da existência de outro fundamento oposto pelo sujeito passivo, surge apenas em face dos embargos de declaração opostos pela PGFN. No paradigma, ausente providência neste sentido, a justificativa para apreciação da exigência concomitante das multas não foi expressa com a mesma clareza. Contudo, essa obscuridade, porque presente no paradigma, acerca do qual se tem acesso aos autos para esclarecimentos, não permite descartá-lo, mormente tendo em conta que a caracterização do dissídio jurisprudencial demanda, apenas, similitude, a qual se verifica no presente caso, vez que em ambos os casos comparados os sujeitos passivos haviam apresentado justificativa para a falta de recolhimento de estimativas que lhes foi imputada.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN.

(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, e não sem antes render homenagens ao seu fundamentado entendimento, divergi do i. Relator no mérito do presente recurso especial.

Observo que acompanhei integralmente o voto do i. Relator quanto ao conhecimento parcial do recurso especial, não conhecendo quanto à matéria da preclusão, por também considerar que o paradigma escolhido pela Recorrente não se mostra apto a reformar o entendimento exposto pelo voto condutor do acórdão recorrido, tal como integrado pela resposta aos embargos de declaração contra ele opostos.

De fato, o acórdão em embargos 1301-003.762 integrou o acórdão recorrido para indicar que, na sua leitura da defesa apresentada pelo sujeito passivo, este teria, sim, impugnado a matéria, não havendo que se falar de manifestação de ofício sobre o tema. Sendo assim, um paradigma que trate da impossibilidade de se realizar uma análise de ofício de tema não impugnado não se mostra apto a reformar tal entendimento.

No caso, considerando o acórdão de embargos, a Fazenda Nacional deveria ter trazido como paradigma julgado que tivesse abordado uma análise sobre o próprio alcance da matéria litigiosa, examinando, por exemplo, se o mero fato de se fazer o pedido é suficiente para considerar a matéria como litigiosa, ou se necessariamente o pedido deve ser acompanhado de razões específicas. Não obstante, a Recorrente interpôs recurso aparentemente ignorando a resposta dada a seus embargos, é dizer, em seu recurso ela considerou uma interpretação do acórdão recorrido que, embora possível, o acórdão de embargos já tinha esclarecido que não era a aplicável ao caso. Assim, tendo o paradigma partido da premissa de que a análise foi feita de ofício, tal precedente não se mostra apto a demonstrar a divergência jurisprudencial.

Quanto à parte conhecida, peço vênia para discordar do Relator quanto à possibilidade de cumulação da multa isolada por falta de recolhimentos de estimativas com a multa de ofício no lançamento em questão.

Em síntese, tenho orientado meus votos no sentido de que o racional da Súmula CARF n. 105 permanece aplicável mesmo após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007, eis que, compreendo, esta modificou apenas o texto normativo, em nada alterando quanto à norma jurídica subjacente, sendo de se ressaltar, ainda, a própria impossibilidade de se punir, ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei 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)

(...)

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

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

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

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

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

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

Não se nega que o *caput* orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar “*os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida*” (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, “c”), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda* – i.e., as palavras devem ser

compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser adequado, especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo, optar por uma interpretação que resulte em se considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

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

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

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

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

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

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

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

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter

o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

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

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

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

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

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

(...)

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

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo

descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “*Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido*”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121).

Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo

Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger

bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias ao i. Relator, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas no caso em questão.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano