



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13116.720723/2013-04  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-005.991 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 10 de fevereiro de 2022  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
KINGSPAN - ISOESTE CONSTRUTIVOS ISOTERMICOS S/A

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. SUBVENÇÃO. INCENTIVO FISCAL DO FOMENTAR - GO. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão: (i) em contexto fático distinto, concernente ao incentivo fiscal concedido por outro Estado com especificação dos investimentos a serem realizados pelo sujeito passivo, especificação esta apontada como ausente no acórdão recorrido, e (ii) em contexto jurídico diferente, já sob a vigência da Lei Complementar nº 160, de 2017.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009, 2010

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO. INFRAÇÃO-MEIO E INFRAÇÃO-FIM.

As multas isoladas e de ofício são penalidades aplicadas em razão de infrações diferentes, sendo a hipótese de incidência da multa isolada o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido no ajuste anual. Não obstante, trata-se de um mesmo tributo devido e, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção, não sendo possível punir, ao mesmo tempo, a infração meio e a infração-fim.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, 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 Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, por voto de qualidade, acordam em dele não conhecer, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Nessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo em face do acórdão 1401-001.562, proferido na sessão de 1º de março de 2016, assim ementado e decidido:

### **Acórdão recorrido 1401-001.562**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

LUCRO REAL. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

Os aportes financeiros obtidos mediante o financiamento do valor devido a título de ICMS, submetidos a juros e correção monetária, assim como o

desconto oriundo da liquidação antecipada destes empréstimos, ainda que condicionados, não caracterizam subvenção para investimento, se não resultar demonstrada a destinação específica para a implantação ou expansão de unidades produtivas.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

#### LANÇAMENTO DECORRENTE DO MESMO FATO.

Aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - a mesma decisão adotada em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, tendo em vista a íntima relação de causa e efeitos entre os dois lançamentos.

#### MULTA ISOLADA

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

*Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao principal. Vencidos os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório (Relator), Marcos de Aguiar Villas Boas e Aurora Tomazini de Carvalho que davam provimento para afastar a incidência sobre os valores relativos à subvenção; II) por maioria de votos, dar provimento parcial para cancelar as multas isoladas dos anos-calendário de 2009 e 2010, mas mantendo a multa isolada na parte que exceder a base da multa de ofício por ano-calendário. Contra essa tese, ficaram vencidos em primeira rodada os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório (Relator) e Aurora Tomazini de Carvalho que votaram pela tese de cancelar integralmente as multas isoladas, independente dos valores das bases de cálculo absorvidas pela multa de ofício. Em segunda rodada, onde todos participaram, contra a tese ganhadora na primeira rodada ficaram vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos e Antonio Bezerra Neto que votaram pela tese de negar provimento para manter todas as multas isoladas. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor em relação à multa isolada e o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos em relação as demais matérias.*

A Fazenda Nacional questiona o acórdão recorrido quanto a duas matérias:

- a) Concomitância da aplicação das multas de ofício isolada e proporcional: indica como paradigmas os acórdãos 1202-000.964 e 1302-001.080.
- b) Multa isolada decorrente de falta de pagamento do imposto devido por estimativa, cobrada após o término do ano-calendário: indica como paradigma o acórdão 198-00.101 e 193-00.018.

Em 08 de julho de 2016, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, em despacho que assim consignou:

a) Concomitância da aplicação da multa de ofício isolada e da multa de ofício proporcional

A PFN argui que é legítima a cumulação entre a multa de ofício e a multa isolada pois "a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, inc. I, da Lei 9.430/96, resultou falta de recolhimento de tributo (IRPJ e CSLL) por parte da empresa[ e a] denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, 'b' da Lei 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento da sistemática de recolhimento por estimativa mensal."

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos do acórdão apresentado como paradigma:

Acórdão n.º 1202-000.964 de 10.04.2013:

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas.

Acórdão n.º 1302-001.080 de 07.05.2013:

MULTA ISOLADA. A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional. O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem, o entendimento de que "a incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas."

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem."

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

b) Falta de pagamento do imposto devido por estimativa, após o término do ano-calendário

A PFN argui que a "falta de pagamento do imposto devido por estimativa, após o término do ano-calendário, há que ser aplicada a multa isolada sobre os valores devidos e não recolhidos pela pessoa jurídica [pois] não existe limitação no sentido de que a multa isolada somente pode ser aplicada antes da apuração definitiva do imposto."

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão n.º 198-00.101, de 30.01.2009:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS - LIMITE TEMPORAL. O texto do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 não impõe qualquer limite temporal para o lançamento da multa isolada, no sentido de que sua aplicação só caberia no ano em curso. Ao contrário, o texto prevê a multa ainda que a PJ "tenha apurado" prejuízo fiscal no final do período.

Acórdão n.º 193-00.018, de 13.10.2008:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO. A multa de ofício aplicada isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa, que deixou de ser recolhido, no curso do Ano-calendário, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real anual igualmente não recolhido, em face de se tratar de infrações distintas.

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que "o texto do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 não impõe qualquer limite temporal para o lançamento da multa isolada, no sentido de que sua aplicação só caberia no ano em curso, [...] ao contrário, o texto prevê a multa ainda que a PJ "tenha apurado" prejuízo fiscal no final do período."

Consta no voto condutor do acórdão recorrido:

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

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

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte."

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

Enviados os autos à unidade preparadora, esta apresentou embargos inominados, questionando os cálculos elaborados no acórdão recorrido quanto aos valores das multas isoladas (fl. 1.277).

Em 26 de setembro de 2016, o sujeito passivo apresentou petição direcionada ao Presidente de Câmara em que junta aos autos pareceres elaborados pela Agência de Fomento de Goiás e afirma que *“o exame- dos projetos apresentados, executados e aprovados pela Secretaria Estadual de Fomento, demonstra que o governo estadual exige a implantação e/ou expansão dos estabelecimentos industriais e, acima de tudo, acompanha a execução integralmente, conforme atestam todos os relatórios de auditoria anexados ao final de cada projeto.”*

Em 7 de março de 2017, os embargos inominados da unidade preparadora do fl. 1.277 foram admitidos pelo despacho de fls. 2.594-2.596, *“a fim de que a Turma se pronuncie sobre o erro de cálculo apontado pela embargante”*.

Em 19 de outubro de 2017, a Turma então proferiu o **acórdão em embargos no. 1401-002.148**, conhecendo e acolhendo os embargos com efeitos infringentes, *“para corrigir a contradição apontada”*. Constatou do trecho final desta decisão (grifos do original):

De fato, está o erro de registro do ano, em que deveria constar 2010 no lugar de 2009. Também, pela lógica da decisão, no lugar do valor R\$ 401.114,53, que é relativo à multa de ofício, deveria constar o montante da multa isolada, ou seja, R\$ 496.982,74.

Assim, o trecho abaixo:

*Multa isolada exonerada IRPJ 2009 = R\$ 267.409,69*

*Multa isolada mantida IRPJ 2009 = R\$ 401.114,53 R\$ 267.409,69 = R\$ 133.704,84*

Deve ser modificado para:

*Multa isolada exonerada IRPJ 2010 = R\$ 267.409,69*

*Multa isolada mantida IRPJ 2010 = R\$ 496.982,74 R\$ 267.409,69 = R\$ 229.573,05*

A Fazenda Nacional foi intimada e apenas reiterou seu pedido de seguimento de seu recurso especial.

Em petição sem indicação de data, a unidade preparadora apresentou novos embargos inominados (fl. 3.606), ainda alegando erro no cálculo da multa isolada. Em 4 de dezembro de 2018, Presidente da Turma não conheceu de tais embargos eis que seu signatário foi Chefe da Sacat da DRF Anápolis-GO, autoridade que não é legitimada para apresentar Embargos Inominados, mas consignou: *“sem prejuízo, porém, da possibilidade de apresentação de novos Embargos Inominados, desta vez pela autoridade para tanto legitimada (“titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão”).”* (fl. 2.608).

Em 21 de agosto de 2019, o sujeito passivo foi intimado do acórdão de recurso voluntário e demais andamentos acima relatados. Apresentou então recurso especial em 30 de agosto, bem como contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 2.711-2.716).

Em suas contrarrazões, o sujeito passivo questiona o mérito do recurso especial da Fazenda Nacional, alegando exclusivamente a ilegalidade da multa isolada quando aplicada juntamente com a multa de ofício.

Em seu recurso especial, por sua vez, o sujeito passivo alega divergência acerca dos requisitos para enquadramento de subvenção como de investimento, para fins de sua exclusão da base tributável, indicando como paradigmas os acórdãos 108-09.767 e 1201-002.936.

Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial do sujeito passivo, nos seguintes termos:

Apresentado como primeiro paradigma o acórdão nº 108-09.767. Seguem trechos da respectiva ementa e do voto condutor, reproduzidos no corpo do recurso:

(...)

Após a leitura do paradigma na íntegra, constatamos que situação fática apreciada é semelhante à do presente processo – no caso paradigma, subvenção na forma de benefício fiscal, com redução de 99% do ICMS devido pelo prazo de 20 anos; a autuação baseou-se na ausência de sincronismo entre os recursos transferidos para o ente privado e a realização do empreendimento econômico. Nesse contexto, o paradigma considerou improcedente o lançamento, com base em dois fundamentos independentes:

Primeiro fundamento - O PN CST 112/78 não representa a correta interpretação da lei; a exigência de que os recursos recebidos em subvenção sejam aplicados no ativo permanente não tem previsão legal; a subvenção recebida do poder público não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que registrada em contrapartida a reserva de capital, a qual só pode ser utilizada para absorver prejuízos ou incorporada ao capital social.

Segundo fundamento – não-aprofundamento do trabalho de auditoria fiscal; tributação efetuada em bases teóricas e subjetivas, apenas com base na leitura dos atos reguladores do benefício fiscal, com resultante preterição do direito de defesa.

Confrontadas as decisões, comprova-se a divergência alegada. Enquanto o acórdão recorrido entende necessária a aplicação dos recursos no ativo permanente, na forma do PN CST 112/78, o primeiro paradigma afasta esta exigência e considera suficiente o registro com contrapartida em reserva de capital, com a ressalva de que dita reserva só pode ser empregada para absorver prejuízos ou aumento do capital social.

O segundo paradigma proposto para a matéria é o acórdão no 1201-002.936..

Destacamos trechos da respectiva ementa e do voto condutor, relevantes para exame da divergência suscitada:

(...)

A leitura integral do paradigma confirma que, também naquele caso, a situação fática apreciada é semelhante à do presente processo. Consideramos demonstrada a divergência na medida em que o acórdão ora recorrido entende que o enquadramento da subvenção como de investimento, para fins de não-tributação, está condicionado ao perfeito sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação efetiva do subvencionado, adquirindo bens e direitos para seu ativo fixo, empregados na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. O segundo

paradigma, por sua vez, afasta a exigência do referido sincronismo, e dispõe que, por força da LC 160/17, os únicos requisitos exigíveis são aqueles previstos no art. 3º da própria Lei Complementar e no art. 30 da Lei 12.973/14.

Em que pese os §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei 12.973/14 terem sido introduzidos apenas pela LC 160/17, e portanto posteriormente à decisão recorrida, é fato que contêm o comando de aplicação a todos processos administrativos e judiciais pendentes de julgamento, e representam o desejo do legislador de pôr fim às controvérsias acerca dos requisitos para não-tributação de subvenções recebidas do poder público. Reconhece-se, portanto, a necessidade de unificação da jurisprudência administrativa.

Pelo exposto, consideramos demonstrada a divergência com base nos dois paradigmas e justificado o reexame da matéria em sede de recurso especial.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade e o mérito do recurso especial do sujeito passivo.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

### **Admissibilidade recursal - introdução**

Os recursos especiais são tempestivos. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

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

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

(...)

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

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

### **Admissibilidade: Recurso especial da Fazenda Nacional**

O acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as multas isoladas dos anos-calendário de 2009 e 2010, mantendo porém a multa isolada na parte que excedeu a base da multa de ofício por ano-calendário, em razão da concomitância.

O despacho de admissibilidade entendeu que a Fazenda Nacional questiona o cancelamento das multas isoladas sob dois argumentos:

- a) Concomitância da aplicação da multa de ofício isolada e da multa de ofício proporcional - paradigmas: acórdãos 1202-000.964 e 1302-001.080.
- b) Aplicação da multa isolada após o término do ano-calendário – paradigma: acórdãos 198-00.101 e 193-00.018.

O sujeito passivo não contesta a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, sustenta apenas a ilegalidade da multa isolada quando aplicada juntamente com a multa de ofício.

Ao contrário do que entendeu o despacho de admissibilidade, a Fazenda Nacional contesta, em seu recurso especial, exclusivamente a tese acerca dos efeitos da aplicação concomitante entre multas isoladas e de ofício, indicando, no capítulo de sua petição intitulado “do cabimento do recurso especial”, dois paradigmas: acórdão 1202-000.964 de 10/04/2013, e acórdão 1302-001.080 de 07/05/2013.

As ementas dos acórdãos 198-00.101 e 193-00.018 (tratados pelo despacho de admissibilidade como paradigmas para a matéria “multa isolada após o término do ano-calendário”), são citadas apenas na parte do recurso especial dedicada aos “fundamentos para a reforma do acórdão recorrido”, como reforço de argumentação acerca da impossibilidade de se excluir a multa isolada em razão da concomitância com a multa de ofício, e nunca como outra tese jurídica a ser julgada como objeto do recurso especial.

Não é possível conhecer de recurso especial quanto a matéria não expressamente indicada pelo recorrente como sendo a divergência jurisprudencial a ser analisada por esta CSRF. Este é o conteúdo mínimo que se extrai das disposições do RICARF/2015 acerca da necessidade de se demonstrar analiticamente a divergência, em especial:

Anexo II

Art. 67. (...)

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

A análise do voto condutor do acórdão recorrido leva à mesma conclusão. De fato, tal decisão não traz qualquer decisão sobre ser ou não possível cobrar multas isoladas ao final do ano-calendário em situação sem concomitância. Pelo contrário, na parte (base de cálculo) em que não houve concomitância, o voto vencedor do acórdão recorrido manteve as multas isoladas.

Assim, não há sequer interesse recursal da Fazenda Nacional em ver julgada a matéria intitulada pelo despacho de admissibilidade como “*Falta de pagamento do imposto devido por estimativa, após o término do ano-calendário*” eis que, no caso dos autos, para ambos os anos-calendário (2009 e 2010), houve cobrança concomitante entre multa isolada e de ofício e o acórdão recorrido decidiu exclusivamente a respeito da impossibilidade de aplicação da multa isolada quando (e na medida em que) concomitante com a multa de ofício.

Ante o exposto, não conheço do recurso especial quanto ao tema “*Falta de pagamento do imposto devido por estimativa, após o término do ano-calendário*”.

Quanto ao tema da concomitância, a divergência jurisprudencial se estabelece para ambos os paradigmas, eis que o acórdão 1202-000.964 decide acerca da “*tese alegada pela recorrente, de que não incide multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a apuração de multa de ofício sobre o tributo apurado ao final do ano calendário*”, e o acórdão 1302-001.080 vota pela “*inviabilidade de aplicação do princípio da consunção*” (trechos dos votos).

Assim, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional quanto à matéria “*Concomitância da aplicação da multa de ofício isolada e da multa de ofício proporcional*”

Ante o exposto, conheço do recurso especial, que versa exclusivamente quanto à matéria da concomitância.

### **Admissibilidade: Recurso especial do sujeito passivo**

O sujeito passivo alega em seu recurso especial que desconto concedido pelo Estado de Goiás, na quitação de dívida do programa FOMENTAR, não está sujeito à incidência dos tributos lançados (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), eis que a natureza do incentivo seria de subvenção para investimento, trazendo como **paradigmas os acórdãos 108-09.767**, proferido acerca do incentivo PROBAHIA antes da publicação da Lei Complementar nº 160/2017, e **1201-002.936**, que analisou o Programa de Incentivo ao Desenvolvimento Industrial/Fundo de desenvolvimento Industrial - PROVIN/FDI do estado do Ceará, abordando também os efeitos da

publicação da Lei Complementar n.º 160/2017, que introduziu os §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei n.º 12.973/2014.

O **acórdão 1201-002.936** não pode servir de paradigma eis que a decisão foi adotada já sob a vigência da Lei Complementar n.º 160/2017, que alterou os requisitos legais para classificação das subvenções como sendo de investimentos. Como observou a Conselheira Edeli Pereira Bessa em sua declaração de voto abaixo, o acórdão recorrido foi editado em 01/03/2016, portanto sob contexto legislativo distinto do acórdão 1201-002.936, não se caracterizando a divergência jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária.

Quanto ao acórdão **108-09.767**, por outro lado, compreendo que a divergência restou caracterizada.

O voto vencedor do acórdão recorrido para a parte relativa à tributação de subvenções exigiu, para a caracterização da subvenção de investimento, a comprovação pelo sujeito passivo de vinculação entre o recebimento e a aplicação dos recursos, *in verbis*:

Com base nos elementos constantes dos autos, verifico que os benefícios fiscais auferidos pela recorrente em decorrência da liquidação antecipada, ainda que estejam com sua utilização condicionada, não atendem aos requisitos necessários para serem caracterizados como subvenções para investimento.

O Termo de Verificação Fiscal demonstra com clareza que, no caso concreto, a destinação para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico não era específica. Em outras palavras, a realidade dos autos demonstra que os recursos econômicos obtidos pela recorrente destinavam-se, inicialmente, a reforçar o capital de giro da empresa, e apenas posteriormente seriam utilizados para a formação do ativo imobilizado.

Desta forma, resulta claramente desatendido o requisito de sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, expressamente preconizada pelo Parecer Normativo CST n.º 112/1978 e pela Decisão Cosit n.º 04/1999, devidamente analisadas no item antecedente do presente voto.

Em síntese: não basta que a lei estadual ou os correspondentes atos regulamentares demonstrem a intenção do Estado de subvencionar investimentos do contribuinte. Mera menção nos atos normativos estaduais de que o desconto do saldo devedor estaria vinculado ao investimento no setor industrial sob forma de expansão ou implantação de novo empreendimento, por si só, não caracteriza a subvenção para investimento. É essencial a comprovação de sincronismo ente o recebimento e a aplicação dos recursos.

Já no caso analisado pelo paradigma **108-09.767**, não se exigiu tal vinculação concreta para que os benefícios possam ser tratados tributariamente como subvenções para investimento, sendo suficiente o registro em contas patrimoniais (trechos do voto):

(...) “o valor da redução da conta passiva ICMS a Recolher ou o da concessão de crédito presumido do ICMS não pode ser tomado como simples subvenção para custeio concedida pelo poder público.

Mantido em conta de reserva especial no patrimônio líquido, o valor está representado em contas do ativo, estas sim geradoras de receitas tributável pelo imposto de renda e pelas contribuições, cumprindo-se o intuito do poder público de estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Tributar o valor assim contabilizado equivale a criar lucro tributável fictício.” (...)

Dessa forma (e assim como aceitei o precedente 108-09.767 como paradigma quando do julgamento do acórdão 9101-005.508), entendo que a divergência jurisprudencial resta demonstrada em relação ao presente recurso especial.

Neste sentido, conheço do recurso especial do sujeito passivo, especificamente quanto ao paradigma **108-09.767**.

### **Mérito - Recurso especial da Fazenda Nacional**

Como restei vencida quanto à admissibilidade do recurso especial do sujeito passivo, passo a tratar exclusivamente do mérito do recurso especial da Fazenda Nacional.

Mantendo-se o principal da autuação em questão, as multas isoladas em discussão não deverão ser aplicadas, em virtude de sua cobrança ter sido concomitante com as multas de ofício cobradas para os anos-calendário de 2009 e 2010.

A Fazenda Nacional contesta o cancelamento parcial, operado pelo acórdão recorrido, das multas isoladas por falta de recolhimento de tributo calculado sobre as bases de cálculo estimadas aplicadas concomitantemente com a multa de ofício devida ao final do ano-calendário.

Em síntese, desde que assumi como Conselheira titular na CSRF tenho orientado meus votos no sentido de que, em tal hipótese, 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.

Não se nega 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.

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, 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, 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.

Portanto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

## Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer dos recursos especiais da Fazenda Nacional e do sujeito passivo. Vencida quanto ao conhecimento do recurso especial do sujeito passivo, deixo de analisar seu mérito e, quando ao mérito do recurso especial da Fazenda Nacional, oriento meu voto para negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em sua proposta de conhecer do recurso especial da Contribuinte. A maioria qualificada do Colegiado concluiu que o dissídio jurisprudencial não restou demonstrado acerca da classificação, como subvenção para custeio, do benefício fiscal concedido pelo Programa FOMENTAR.

O fundamento do voto condutor do acórdão recorrido, embora refira uma demanda de sincronismo entre o recebimento e a aplicação dos recursos, traz uma questão antecedente, que é a falta de especificação pelo Poder Concedente para *destinação* dos valores auferidos em razão do benefício *para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento*. Afirma-se a permissão de que os recursos econômicos fossem destinados a reforço *do capital de giro da empresa, e apenas posteriormente seriam utilizados para a formação do ativo imobilizado*. Mas isto associado a *mera menção dos atos normativos estaduais de que o desconto do saldo devedor estaria vinculado ao investimento no setor industrial*. Dessa forma, validou-se a conclusão fiscal de que:

Através da Lei Estadual n.º 13.436/98 (cópia às fls. 324 a 326), posteriormente alterada pelas Leis n.º 14.209/02, 14.446/03, 15.046/04 e 15.124/05, que dispõem sobre a liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR por meio de oferta pública, foi concedido o benefício fiscal que consiste na liquidação destes contratos com desconto, sob a forma de abatimento do saldo devedor do ICMS, regulamentado pelo Decreto n.º 4.989/1998. Tratando-se, na verdade, de uma modalidade do projeto FOMENTAR. Lei Estadual n.º 13.436/98

"Art. 1º Os contratos de financiamento com recursos do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás FOMENTAR - poderão ser, mensalmente, objeto de oferta pública com vistas à sua liquidação antecipada, observando-se as disposições regulamentares e; ainda, as seguintes condições:

(...)

§ 1º A pessoa jurídica titular de estabelecimento beneficiário do incentivo do Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás - FOMENTAR, aplicará o montante equivalente ao desconto obtido com a quitação antecipada do contrato de financiamento firmado com o mesmo Fundo, representado por seu agente financeiro, nos termos deste artigo, na ampliação e/ou na modernização do seu parque industrial incentivado **dentro do prazo máximo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão respectivo, (grifei) "**

De acordo com os documentos apresentados pelo contribuinte às fls. 92 a 108, verificou-se que o contribuinte procedeu à liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR nos valores e datas a seguir relacionados:

[...]

No presente caso, não se vislumbram as características necessárias para que o benefício concedido seja considerado subvenção para investimento, por lhe faltar o sincronismo entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, haja vista que o § 1º, do art. 1º, da Lei Estadual nº 13.436/98, concede o prazo de 20 (vinte) anos, a contar da data da realização do leilão, para que o contribuinte destine esses recursos à realização do investimento.

[...]

Como mencionado anteriormente, o benefício total de R\$ 18.421.988,06 (Dezoito milhões, quatrocentos e vinte e um mil, novecentos e oitenta e oito reais e seis centavos), referente aos anos-calendário 2009 e 2010, corresponde a 89% (oitenta e nove por cento) do saldo devedor alienado no leilão. Verdadeiramente, o Estado está abrindo mão de receber a quase totalidade do montante devido pelo sujeito passivo. Sendo assim, na essência, o que ocorre não é um simples desconto, mas sim um perdão/remissão de dívida, receita que deve ser reconhecida em "outras receitas operacionais", sendo tributada por IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

[...]

Assim, o benefício concedido ao contribuinte (desconto obtido pela liquidação antecipada dos contratos de financiamento do FOMENTAR) não é considerado uma subvenção para investimento, tratando-se na verdade de subvenção corrente para custeio ou operação (perdão/remissão de dívida), devendo ser computado na determinação do lucro real como Outras Receitas Operacionais, sujeitas à apuração de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS.. (*destaque do original*).

Destaque-se, do voto condutor do acórdão recorrido, a seguinte afirmação:

Ademais, não há qualquer razoabilidade em negócio jurídico firmado no sentido de que, não obstante a disponibilização dos recursos ser imediata, a prestação de contas seria efetuada apenas ao final de vinte anos, sem nenhum acompanhamento ou ponto de controle da execução das obrigações contraídas.

Essa a falta de especificação das aplicações dos recursos de que carecem os atos de instituição do incentivo fiscal em tela.

O exame de admissibilidade concluiu pela caracterização da divergência em face do paradigma nº 108-09.767 porque:

Após a leitura do paradigma na íntegra, constatamos que situação fática apreciada é semelhante à do presente processo – no caso paradigma, subvenção na forma de benefício fiscal, com redução de 99% do ICMS devido pelo prazo de 20 anos; a autuação baseou-se na ausência de sincronismo entre os recursos transferidos para o ente privado e a realização do empreendimento econômico. Nesse contexto, o paradigma considerou improcedente o lançamento, com base em dois fundamentos independentes:

Primeiro fundamento - O PN CST 112/78 não representa a correta interpretação da lei; a exigência de que os recursos recebidos em subvenção sejam aplicados no ativo permanente não tem previsão legal; a subvenção recebida do poder público não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que registrada em contrapartida a reserva

de capital, a qual só pode ser utilizada para absorver prejuízos ou incorporada ao capital social.

Segundo fundamento – não-aprofundamento do trabalho de auditoria fiscal; tributação efetuada em bases teóricas e subjetivas, apenas com base na leitura dos atos reguladores do benefício fiscal, com resultante preterição do direito de defesa.

Confrontadas as decisões, comprova-se a divergência alegada. Enquanto o acórdão recorrido entende necessária a aplicação dos recursos no ativo permanente, na forma do PN CST 112/78, o primeiro paradigma afasta esta exigência e considera suficiente o registro com contrapartida em reserva de capital, com a ressalva de que dita reserva só pode ser empregada para absorver prejuízos ou aumento do capital social.

Em voto declarado no Acórdão n.º 9101-005.508 esta Conselheira firmou seu entendimento contrário à admissibilidade de divergência jurisprudencial em face do referido paradigma quando a discussão se refere ao incentivo fiscal do Programa FOMENTAR:

Quanto ao paradigma n.º 108-09.767, a Contribuinte indica a divergência em razão de referido julgado firmar *a tese de que seria subvenção para investimento, por estar presentes os seguintes requisitos: (i) intenção da pessoa jurídica de direito público, ex legis, em subvencionar determinado empreendimento, e (ii) aumento do estoque de capital da pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos no seu patrimônio.*

Contudo, trata-se ali de incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia (PROBAHIA), e a acusação fiscal *seria de que os benefícios não estão atrelados contratualmente à aquisição de bens do ativo imobilizados na montagem ou ampliação dos empreendimentos traduzindo-se em subvenção para capital de giro, tributáveis, portanto, cos valores redutores da conta passiva de ICMS a Recolher.* Logo, foi ali analisada redução direta do ICMS a recolher, distinta do benefício aqui concedido, e hábil a influenciar a decisão do Colegiado acerca da caracterização do valor como subvenção para investimento. Além disso, o voto condutor do paradigma traz em acréscimo que:

Com efeito, colhe-se do Relatório de Fiscalização (fls. 119), que a recorrente foi instada a comprovar os requisitos necessários à caracterização do crédito presumido do ICMS como subvenção de investimento.

Em resposta a interessada confirmou os atos reguladores do benefício fiscal anteriormente apresentados à fiscalização, aduzindo:

*3) Os projetos estão anexos. Suas efetivas execuções estão integralmente refletidas na contabilidade da empresa, bem como nos respectivos documentos que a suportam, os quais se encontram à disposição de Vossa Senhoria.*

No particular, os atos de fiscalização não tiveram continuidade Entendeu o autor do feito que da leitura dos atos reguladores do benefício fiscal não se observava qualquer mecanismo de vinculação e sincronismo existente entre os valores obtidos e a efetiva e específica aplicação desses recursos.

Entendendo ter havido inversão do ônus da prova, a interessada, ao formular sua impugnação, postulou a realização de perícia, formulando quesitos e indicando assistente técnico, de acordo com as prescrições do PAF.

Ora, se para a fiscalização, os registros contábeis e os documentos que os fundamentam não se mostravam suficientes, de que outra forma a interessada poderia atender aos termos da intimação para tal fim? Unicamente através da perícia requerida.

Sem o aprofundamento da auditoria fiscal, a tributação, tal como levada a efeito não pode subsistir, já que realizada apenas no plano teórico e subjetivo, com grave cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Veja-se, inclusive, que referido julgado foi mantido por esta 1ª Turma, ao negar provimento ao recurso especial contra ele interposto pela PGFN, no Acórdão n.º 9101-001.094, que restou assim ementado:

IRPJ. Subvenção para Investimento. Na hipótese de implantação de empreendimento, há um descasamento entre o momento da aplicação do recurso e do gozo do benefício a título de subvenção para investimento, razão pela qual, natural que o beneficiário da subvenção para investimento, em um primeiro momento, aplique recursos próprios na implantação do empreendimento, para depois, quando a empresa iniciar suas operações e, conseqüentemente, começar a pagar o ICMS, comece também a recompor seu caixa do capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação.

Do voto condutor do ex-Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior merece destaque a seguinte observação:

Por sua vez, ao se compulsar os autos, verifica-se que para obter o benefício fiscal em questão, a recorrida, após apresentar projeto de instalação de um empreendimento econômico em Itabuna-BA, assinou com o Estado da Bahia o Protocolo de Intenções mediante o qual se comprometeu a realizar, inicialmente, investimentos de pelo menos R\$60.000.000,00 no aludido complexo industrial. Todavia, não havia o compromisso expresso de aplicar todas as receitas de subvenção na ampliação ou expansão do empreendimento.

Há, portanto, evidências de que as exigências do Estado para concessão do benefício fiscal foram distintas das analisadas nestes autos, inclusive tendo a Contribuinte apresentado ao Fisco os projetos de expansão do empreendimento, o que deslocou a discussão para a ausência de sincronismo, sendo tal argumento, ao final, refutado nesta 1ª Turma.

Estas as razões para acompanhar o I. Relator em suas conclusões pelo CONHECIMENTO do recurso especial da Contribuinte, e expressamente afastar a admissibilidade do paradigma n.º 108-09.767.

Como se vê, o incentivo fiscal analisado no referido paradigma contava com a exigência de aplicação específica em complexo industrial projetado pelo sujeito passivo em observância a exigência do Poder Concedente, e o questionamento fiscal se dirigiu, assim, ao descompasso entre o auferimento da receita e a sua aplicação no projeto estipulado. No presente caso, a falta de especificação da aplicação esperada, e de uma conseqüente prestação de contas, foi determinante para classificação da subvenção como concedida para custeio. Logo, os casos comparados se diferenciam em aspectos fáticos determinantes para as decisões adotadas, o que impede a caracterização de dissídio jurisprudencial:

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento

firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Quanto ao paradigma n.º 1201-002.936, a decisão foi adotada já sob a vigência da Lei Complementar n.º 160/2017, que alterou os requisitos legais para classificação das subvenções como sendo de investimentos. Como o acórdão recorrido foi editado em 01/03/2016, impõe-se concluir que as decisões comparadas foram proferidas sob marcos normativos distintos, o que impede a constituição de divergência jurisprudencial acerca da interpretação da legislação tributária.

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

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

## **Declaração de Voto**

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira divergiu da I. Relatora, para dar provimento ao recurso especial da PGFN, dirigido contra a exoneração parcial, no acórdão recorrido, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, na parte em que lançadas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste dos anos-calendário 2009 e 2010. Isto porque tem-se que correta se mostra a exigência, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.962, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas:

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

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

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

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

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

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

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

*I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo.[...]*

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

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

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

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

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

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

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

*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;*

*V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)*

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

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

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

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

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

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

*I - (revogado);*

*II - (revogado);*

*III - (revogado);*

*IV - (revogado);*

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

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.251:

*Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.*

*Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos n.ºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, n.º 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, n.º 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, n.º 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, n.º 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e n.º 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):*

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

*Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):*

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

*Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):*

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

*Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.*

*Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.*

*Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):*

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:

[...];

*Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.*

*Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.*

*Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.*

*O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:*

*o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)*

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente<sup>1</sup>.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

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

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Vejase, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

**PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009<sup>2</sup>**

[...]

**ANEXO I**

**I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:**

[...]

**12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º :**

*Até a vigência da Medida Provisória n.º 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.*

[...]

**PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012<sup>3</sup>**

[...]

**ANEXO ÚNICO**

[...]

**II - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:**

[...]

**17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:**

*Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.*

*Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.*

[...]

**III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:**

[...]

**22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:**

*Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em*

<sup>2</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

<sup>3</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

*concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.*

*Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.*

[...]

**PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013<sup>4</sup>**

[...]

**ANEXO I**

*I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:*

[...]

*9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA Até a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

*Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.*

[...]

**PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014<sup>5</sup>**

[...]

**ANEXO I**

[...]

*II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:*

[...]

*13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

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

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, pela Medida Provisória n.º 351,

<sup>4</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

<sup>5</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória n.º 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória n.º 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória n.º 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares<sup>6</sup> à parcela do litígio já pacificada.

---

<sup>6</sup> Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF n.º 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

**Acórdão nº 9101-001.261:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 2001*

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

**Acórdão nº 9101-001.203:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Exercício: 2000, 2001*

*Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.*

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

**Acórdão nº 9101-001.238:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*

---

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

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

*Exercício: 2001*

[...]

*MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.*

**Acórdão n.º 9101-001.307:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Ano-calendário: 1998*

[...]

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

**Acórdão n.º 1402-001.217:**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*

*Ano-calendário: 2003*

[...]

*MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.*

*INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).*

[...]

**Acórdão n.º 1102-000.748:**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*

*Ano-calendário: 2000, 2001*

*Ementa:*

[...]

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.*

*Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.*

[...]

**Acórdão nº 1803-001.263:**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ*

*Ano-calendário: 2002*

[...]

*APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.*

*Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do

acórdão n.º 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

*A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.*

*Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:*

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

*Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.*

*Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.*

*Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.*

*Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:*

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

*Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.*

#### A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

*A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:*

[...]

*A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:*

[...]

*A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:*

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

*Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.*

*Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.*

*Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.*

*Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.*

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos<sup>7</sup> e exigidas de forma isolada.

<sup>7</sup> Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos,

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

*TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.*

*1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).*

*2. Agravo Regimental não provido.*

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da

---

nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

***Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção***

*O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.*

*Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.*

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta<sup>8</sup>:

*O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.*

*A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.*

*Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Iguamente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre*

<sup>8</sup> [http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2644](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644)

*sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei n.º 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”.[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]*

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão n.º 9101-002.251:

[...]

*Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996”.*

*Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.*

*Veja-se a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, dada pela Lei n.º 11.488, de 2007 (sublinhei):*

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:

[...];

*Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a antiga redação do dispositivo.*

*Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim*

*se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.*

*Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.*

*O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)*

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

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

*Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.*

*Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do*

*regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.*

[...]

*Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.*

*Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.*

*Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.*

*Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.*

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor<sup>9</sup>. Se o recolhimento não for promovido

<sup>9</sup> Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos

depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a **partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.**

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF n.º 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória n.º 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996), representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF n.º 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n.º 1302-001.753:

*A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF n.º 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

*Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF n.º 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.*

*A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência*

---

prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Vide Lei n.º 9.716, de 1998)

*do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*

*Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF n.º 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:*

[...]

*Observa-se nas ementas dos Acórdãos n.º 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.*

*Porém, os Acórdãos n.º 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos n.º 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.*

*A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF n.º 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.*

*Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.*

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

*O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.*

*Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.*

*Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de*

*imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.*

*Abaixo, segue a discriminação dos valores:*

*Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79*

*Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45*

*Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72*

*Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55*

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as

condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Lalur de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Lalur a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do

principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Assim, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, restabelecendo-se as multas isoladas parcialmente exoneradas no acórdão recorrido.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA