Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.001339/2009-27

Processo nº	16327.001339/2009-27
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-005.986 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	9 de fevereiro de 2022
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL. J. P. MORGAN CORRETORA DE CAMBIO E VALORES MOBILIARIOS S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO DE MATÉRIAS JULGADAS DE ACORDO COM AS SÚMULAS CARF Nº 108 E 114.

Nos termos do parágrafo 3º do artigo 67 do Anexo II do RICARF/2015, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

No caso concreto, considerando que: **(i)** no tocante à incidência de IRPJ e CSLL sobre o ganho obtido na operação que se denominou de "desmutualização das bolsas", a decisão recorrida adotou o entendimento posteriormente positivado na Súmula CARF nº95 ("*Caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial*"); e **(ii)** no tocante à incidência de juros com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício lançada, tal *decisum* está alinhado à Súmula CARF nº108 ("*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício*"), o recurso especial não deve ser conhecido em relação a essas matérias.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício.

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

Ano-calendário: 2007

POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL. LEGITIMIDADE SEM INCLUSÃO DE MULTA MORATÓRIA.

No caso de postergação de tributo devido, mas recolhido em período posterior sem obediência ao princípio da competência, correta a autuação utilizando-se da sistemática de imputação proporcional, não havendo nenhum direito do contribuinte quanto à aplicação de *imputação linear*.

A autoridade fiscal, porém, deve imputar o recolhimento postergado proporcionalmente ao valor devido acrescido apenas de juros de mora, sendo incabível, por falta de base legal, o cômputo de multa de mora na imputação proporcional.

LUCRO REAL. CONTRIBUIÇÕES REFLEXAS (PIS E COFINS) LANÇADAS DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real, está restrita aos valores presentes na escrituração comercial do contribuinte.

Os valores de PIS e COFINS lançados de ofício sobre receitas consideradas omitidas não constituem despesas pretéritas, razão pela qual não são passíveis de serem abatidos da base de cálculo dos "lançamentos principais" (de IRPJ e CSLL).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido quanto à infração de IRPJ deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL no caso).

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, negar-lhe provimento, 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 unanimidade de votos, acordam em dele conhecer parcialmente, exceto em relação às matérias "não incidência do IRPJ e da CSLL na operação de desmutualização" e "não incidência de juros moratórios sobre o valor da multa de ofício". E, na parte conhecida, acordam em: (i) por maioria de votos, negar-lhe provimento em relação à matéria "imputação proporcional", vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella que votaram por dar-lhe provimento; (ii) por maioria de votos, negar-lhe provimento em relação à matéria "dedutibilidade

Documento nato-digital

dos valores lançados a título de PIS e COFINS", vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento; e (iii) 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, dar-lhe provimento em relação à matéria "não incidência de multa de mora na postergação de pagamento", vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Tratam-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN" – fls. 1.360/1.376) e pelo contribuinte (fls. 1.438/1.545) em face do Acórdão nº **1401-001.886** (fls. 1.313/1.357), que foi assim ementado:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**
>
> Ano-calendário: 2007
>
> CISÃO PARCIAL. ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. IMPOSSIBILIDADE DE CISÃO E DE VERSÃO DO PATRIMÔNIO DA CINDIDA PARA SURGIMENTO DE UMA EMPRESA S.A.
>
> O instituto da cisão, disciplinado nos arts. 229 e segs. da Lei nº 6.404, de 1976, e no art. 1.122 da Lei nº. 10.406, de 2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade. Porém, mesmo que fosse possível a cisão, haveria ainda a impossibilidade de a natureza jurídica de uma entidade que não possua fins lucrativos transmutar-se em uma sociedade Anônima (S.A.), utilizando o patrimônio da entidade cindida, já que se estaria modificando seu regime jurídico, o que resultaria no cancelamento da isenção anteriormente conferida à entidade social sem fins lucrativos.
>
> DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS DE VALORES. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO ISENTA. TRIBUTAÇÃO. DIFERENÇA ENTRE OS VALORES RECEBIDOS EM DEVOLUÇÃO E OS ENTREGUES PARA FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO.
>
> Sujeita-se à incidência do imposto de renda, computando-se na determinação do lucro real, a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de associação isenta, a título de devolução de patrimônio na operação de desmutualização das bolsas de valores (unificação das operações da Bovespa e BM&F, à época estabelecidas sob a forma de entidades civis sem fins lucrativos, em uma única

sociedade anônima de capital aberto), e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.

GANHO DE CAPITAL. FORMA DE APURAÇÃO. CUSTO CONTÁBIL. INAPLICABILIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL AOS TÍTULOS PATRIMONIAIS DA ASSOCIAÇÃO ISENTA BMF.

O ganho de capital deve ser apurado levando-se em conta o custo contábil do bem registrado na escrituração da empresa. O método de avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial não se aplica aos títulos patrimoniais da associação isenta

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. PROVA. COMPROVAÇÃO POR DOCUMENTOS HÁBEIS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos cm preceitos legais. A falta de apresentação de documentos hábeis c idôneos a amparar o registro, autoriza o Fisco a desconsiderar valores não comprovados.

CONSERVAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA.

Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

IRPJ/CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

PERÍODO DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO. INEXATIDÃO.

A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de ofício, se dela resultar a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido, ou a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. MULTA DE MORA.

A multa de mora não pode ser afastada com fundamento no § 7°, do art. 6°, do Decreto-lei n° 1.598/77 ou com base na figura da denúncia espontânea, pelo fato de ser exigida automaticamente do contribuinte a partir do momento em que este incorre no atraso de suas obrigações fiscais, por força de expressa disposição legal.

POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

A postergação de tributo pago a menor será efetuada obedecendo-se à proporcionalidade entre o principal e respectivos acréscimos e encargos legais que deixaram de ser pagos, no caso, a multa de mora e os juros de mora. A alteração legislativa da Lei nº 9.430/96 não retirou eficácia à imputação proporcional que ainda vige e é um procedimento válido e permitido pelo ordenamento jurídico.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ABSORÇÃO OU CONSUNÇÃO.

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

Documento nato-digital

recolher em definitivo. Tratando-se de mesmo tributo, esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA LANÇADA COM O TRIBUTO.

A multa de ofício lançada com o tributo também se enquadra no conceito de débito para com a União, sujeitando-se à incidência de juros Selic se não for paga tempestivamente.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz de exigência do IRPJ, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Credito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos:

I) Por maioria de votos, negar provimento em relação à infração relacionada à tributação do ganho de capital na desmutualização das bolsas de valores. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano e José Roberto Adelino da Silva e a Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin em menor extensão dando provimento apenas em relação à desconsideração do custo contábil original não provado;

II) Por unanimidade de votos, dar provimento para considerar a postergação a teor do parecer normativo 02/96, com incidência de multa de mora e juros de mora, aplicando-se o método da imputação proporcional, conforme resultado de diligência, corrigindo apenas o *dies a quo* da contagem dos juros de mora, nos termos do voto do relator;

III) Por maioria de votos, negar provimento à dedução da base tributável dos valores lavrados no Auto de Infração de PIS e COFINS. Vencido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva;

IV) Por maioria de votos, dar provimento em relação às multas isoladas. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa. Designada a Conselheira Lívia De Carli Germano para redigir o voto vencedor;

V) Por maioria de votos, negar provimento em relação aos juros sobre a multa de ofício. Vencido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

Em síntese, o litígio decorre de *Autos de Infração* (fls. 356/373) que exigem IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício e multas isoladas, referentes ao ano base de 2007, em razão da tributação do ganho de capital apurado na "substituição" de títulos patrimoniais por ações ocorridas no contexto do que se denominou *processo de desmutualização das bolsas de valores.*

De acordo com o relatório constante na decisão de piso:

(...)

2. Da incidência tributária na desmutualização das bolsas

2.1. Bovespa

A contribuinte detinha 12 títulos patrimoniais da Bovespa, recebendo 706.762 ações da Bovespa Holding S/A por cada título, totalizando 8.481.144 ações, conforme demonstrativo de fls.59. Ao custo unitário de R$2,23 por ação, o valor total das ações recebidas é de R$18.912.951,12 (fls.32).

Documento nato-digital

A contribuinte foi intimada a apresentar data, valor e forma de ingresso na Bovespa (fls.4-6, 7, 15-17 e 24-25) porém não apresentou tais informações (fls. 28-29, 30, 39-40, 47-48, 50 e 53).

A autuada submete-se à apuração do lucro real, sendo obrigada a manter sua escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, conservando livros e documentos relativos à sua atividade, ou referentes a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, nos termos dos artigos 251 e 264 do RIR/99.

Como a contribuinte não comprovou por documentos hábeis os valores escriturados, estes deixam de ter validade, nos termos do art.932 do RIR/99. Atribui-se, então, custo zero aos títulos patrimoniais da Bovespa, tributando-se a totalidade do capital recebido em devolução no momento da desmutualização da Bovespa.

A contribuinte, no entanto, entende que a reserva de atualização contabilizada deve ser baixada e tributada por ocasião da venda das ações da Bovespa Holding /A, segundo informação de fls.30-32. Assim, no IPO da Bovespa Holding S/A, a contribuinte, conforme sua planilha de fls.35-36, vendeu 48,945% das ações que detinha, baixando a mesma porcentagem da reserva de atualização contabilizada, adicionando R$6.874.348,53 real e à base de cálculo da CSLL do ano 2007 (demonstrativos de fls. 161-162, 167 e 173-177). Os respectivos pagamentos estão registrados às fls.290.

Portanto total apurado a parte já oferecida à tributação (R$6.874.348,53) deve ser deduzida do total apurado (R$18.912.951,12), resultando no saldo a tributar de R$12.038.602,59, valor este que não foi adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, referente à devolução de capital da Bovespa a seus associados.

2.2. B M & F

A contribuinte detinha 2 títulos patrimoniais da BM&F, recebendo um total de 4.908.015 ações da BM&F S/A. Ao custo unitário de R$1,00 por ação, o valor total das ações recebidas é de R$4.908.015,00, conforme fls.30-34 e 69-84.

A contribuinte foi intimada a apresentar o valor de aquisição dos títulos patrimoniais da BM&F (fls. 4-6, 7, 15-17 e 24-25) e apresentou o documento de fls.78-79 onde consta que a impugnante entregou o valor equivalente a 4.000 ORTN, em 23/07/85, para aquisição dos títulos.

Com relação ao registro contábil dos bens e direitos, observe-se que os bens e direitos adquiridos ate 31/12/95 terão os respectivos custos corrigidos até essa data, tomando-se por base o valor registrado no razão auxiliar em Ufir, convertido em reais com base na Ufir vigente em 01/01/96 (R$0,8287), não sofrendo atualização monetária a partir daí, conforme art.4° da Lei n° 9.249/95.

O valor atualizado do custo de aquisição dos títulos patrimoniais da BM&F é R$23.115,76. Assim, a diferença entre o capital recebido em devolução da BM&F (R$4.908.015,00) e o capital vertido para constituição dessa associação (R$23.115,76) resulta no valor de R$4.884.899,24.

A contribuinte, porém, baixou a reserva de atualização contabilizada, tributando-a por ocasião da venda das ações da BM&F S/A, segundo informação de fls. 33-34.

Assim, no IPO da BM&F S/A em 29/11/2007, a contribuinte, conforme sua planilha de fls. 37-38, vendeu 90,518% das ações que detinha, baixando a mesma porcentagem da reserva de atualização contabilizada, adicionando R$3.519.653,13 ao lucro real e à base de cálculo da CSLL do ano 2007 (demonstrativos de fls. 163-165 e 169-177). Os respectivos pagamentos estão registrados às fls. 290.

Portanto, a parte já oferecida à tributação (R$3.519.653,13) deve ser deduzida do total apurado (R$4.884.899,24), resultando no valor a tributar de R$1.365.246,11, referente à devolução de capital da BM&F a seus associados, e que a contribuinte não adicionou à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(...)

Documento nato-digital

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 425/514), a qual foi julgada improcedente (cf. decisão de fls. 711/748).

Contra essa decisão a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 790/887), onde basicamente reitera as alegações de defesa e rebate determinados pontos da decisão de piso.

A PGFN ofereceu contrarrazões ao recurso (fls. 1.048/1.092).

Encaminhados os autos ao CARF, o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência (fls. 1.100/1.116), nos seguintes termos:

> (...)
>
> Por todo o exposto, em nome do princípio da verdade material e do dever de cautela, inclino-me para baixar o feito em diligência para que:
>
> - sejam esclarecidas todas as dúvidas e apontadas inconsistências acima, investigando se de fato a parcela em questão fora oferecida mesma à tributação no ano-calendário de 2008.
>
> - oportunizar ao contribuinte que sejam trazidas aos autos prova dessa alienação e oferecimento à tributação.
>
> - se for o caso, considerar a possibilidade de ter havido postergação de imposto, calculando apenas com os juros de mora e apurar o crédito tributário remanescente.
>
> Ao fim, elaborar relatório conclusivo das verificações efetuadas. Entregar cópia do relatório à interessada e conceder prazo de 30 (trinta) dias para que ela se pronuncie sobre as suas conclusões, após o que, o processo deverá retornar a este CARF para prosseguimento do julgamento.

O resultado da diligência foi objeto do relatório de fls. 1.267/1.277, o qual concluiu pela postergação dos tributos exigidos, fato este que reduziu a exigência nos termos dos cálculos feitos pela autoridade fiscal responsável.

A contribuinte se manifestou sobre o relatório às fls. 1.285/1.301.

Em seguida foi proferido o referido Acórdão nº **1401-001.886** (fls. 1.313/1.357), que deu parcial provimento ao recurso para afastar a multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL.

A PGFN interpôs recurso especial (fls. 1.360/1.376) contra o afastamento da multa isolada em questão, que foi admitido pelo despacho de fls. 1.380/1.385, *in verbis*:

> (...)
>
> Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.
>
> Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, considerando-se que *as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL superam em muito as bases das multas isoladas, estas últimas devem ser integralmente canceladas*, por força do *princípio da absorção ou consunção*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1401-000.761, de 2012, e 1302-001.080, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *as normas e princípios do direito penal* [dentre os quais o princípio da consunção], *relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário* (**primeiro acórdão paradigma**) e que *o princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais*, sendo que, *ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de normas tributárias, não*

Documento nato-digital

há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação (**segundo acórdão paradigma**).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

Intimado da decisão de segunda instância e da interposição do recurso fazendário, a contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 1.400/1.421) e recurso especial (fls. 1.438/1.545), tendo sido este admitido parcialmente, nos seguintes termos (cf. fls. 1.838/1.847):

(...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito, apenas em parte,** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) "não incidência do IRPJ e da CSLL na operação de desmutualização das bolsas de valores (BOVESPA e BM&F)"

Decisão recorrida:

DESMUTUALIZAÇÃO DAS BOLSAS DE VALORES. DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO DE ASSOCIAÇÃO ISENTA. TRIBUTAÇÃO. DIFERENÇA ENTRE OS VALORES RECEBIDOS EM DEVOLUÇÃO E OS ENTREGUES PARA FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda, computando-se na determinação do lucro real, a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de associação isenta, a título de devolução de patrimônio na operação de desmutualização das bolsas de valores (unificação das operações da Bovespa e BM&F, à época estabelecidas sob a forma de entidades civis sem fins lucrativos, em uma única sociedade anônima de capital aberto), e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.

Acórdão paradigma nº 1103-001.047, de 2014:

BOLSAS DE VALORES CONSTITUÍDAS SOB A FORMA DE ASSOCIAÇÕES CIVIS. DESMUTUALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE DE CISÃO.

Os acréscimos de valor dos títulos patrimoniais decorrentes de valorização do patrimônio social das bolsas de valores constituídas sob a forma de associações civis sem fins lucrativos não constituem receita nem ganho de capital das sociedades corretoras associadas, autorizando-se a sua exclusão na apuração do lucro real desde que não sejam distribuídos e formem reserva para oportuna e compulsória incorporação ao capital. As associações civis são passíveis de cisão, não se limitando tal instituto apenas às pessoas jurídicas reguladas especificamente pela Lei Societária (Lei 6.404/1976). A desmutualização das bolsas de valores - processo de reorganização da sua estrutura societária, alterando-as de associações civis sem fins lucrativos para sociedades anônimas não resulta em receita tributável sujeita à incidência de IRPJ e CSLL nas corretoras, decorrente da valorização dos títulos patrimoniais (avaliados pelo valor contábil atualizado pelo patrimônio líquido das bolsas) permutados por ações. Descabida a alegação do Fisco de devolução de patrimônio das bolsas às corretoras associadas.

Acórdão paradigma nº 3402-003.819, de 2017:

DESMUTUALIZAÇÃO DA BOLSA DE VALORES. INCORPORAÇÃO DE ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS POR SOCIEDADE POR AÇÕES. SUBSTITUIÇÃO DE TÍTULOS POR AÇÕES REPRESENTATIVAS DO MESMO ACERVO PATRIMONIAL. VENDA DE ATIVO IMOBILIZADO.

A "desmutualização", tal como ocorreu de fato, envolveu um conjunto de atos típicos das operações societárias de cisão e incorporação, com o que não houve concretamente um ato de restituição do patrimônio pela associação aos associados, tampouco um ato sucessivo de utilização destes recursos para a aquisição das ações.

Documento nato-digital

> *Houve a substituição das quotas patrimoniais da entidade sem fins lucrativos por ações da sociedade anônima, em razão da sucessão, por incorporação, da primeira pela segunda, evento o qual, aliás, marca a extinção da associação e dos títulos.*
>
> *A substituição dos títulos patrimoniais pelas ações caracteriza a permanência do mesmo ativo, devendo ser admitida sua manutenção na conta de ativo permanente, tal como procedeu o contribuinte, de modo que sua alienação configura receita da venda de ativo permanente, a qual não compõe a base de cálculo de PIS/Cofins.*

Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que se sujeita à incidência do imposto de renda, computando-se na determinação do lucro real, a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de associação isenta, a título de devolução de patrimônio na operação de desmutualização das bolsas de valores [...] e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1103-001.047, de 2014, e 3402-003.819, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a desmutualização das bolsas de valores [...] não resulta em receita tributável sujeita à incidência de IRPJ e CSLL nas corretoras, decorrente da valorização dos títulos patrimoniais (avaliados pelo valor contábil atualizado pelo patrimônio líquido das bolsas) permutados por ações (**primeiro acórdão paradigma**) e que a "desmutualização", [...], envolveu um conjunto de atos típicos das operações societárias de cisão e incorporação, com o que não houve concretamente um ato de restituição do patrimônio pela associação aos associados, tampouco um ato sucessivo de utilização destes recursos para a aquisição das ações (**segundo acórdão paradigma**).

(2) "desconsideração do custo de aquisição dos títulos patrimoniais"

(...)

No que se refere a essa segunda matéria, **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, **por se tratar de situações fáticas distintas**.

(...)

(3) "inaplicabilidade do método da imputação proporcional"

> **Decisão recorrida:**
>
> *POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.*
>
> *A postergação de tributo pago a menor será efetuada obedecendo-se à proporcionalidade entre o principal e respectivos acréscimos e encargos legais que deixaram de ser pagos, no caso, a multa de mora e os juros de mora. A alteração legislativa da Lei nº 9.430/96 não retirou eficácia à imputação proporcional, que ainda vige e é um procedimento válido e permitido pelo ordenamento jurídico.*
>
> **Acórdão paradigma nº 9101-00.578, de 2010:**
>
> *IRPJ. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO EM ATRASO DESACOMPANHADO DE MULTA DE MORA.*
>
> *A partir da Lei nº 9.430/96, em caso de pagamento após o vencimento do prazo, desacompanhado de multa de mora, deve ser exigida, em procedimento de ofício, multa de 75% sobre o valor do tributo ou contribuição, não mais se aplicando o método da imputação.*
>
> **Acórdão paradigma nº 1802-001.407, de 2012:**
>
> *POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO*
>
> *A partir da vigência da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incabível a aplicação do método da imputação proporcional, dada a nova disciplina para a exigência dos pagamentos realizados em atraso, sem a identificação dos acréscimos legais. O pagamento realizado deve considerar a extinção de seu principal, na forma em que recolhido, dada a própria conceituação dos institutos tributários. Incabível também a imposição da multa de ofício, pela relação de causa e efeito, e por carência de previsão legal.*

Documento nato-digital

No tocante a essa terceira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a alteração legislativa da Lei nº 9.430/96 não retirou eficácia à imputação proporcional, que ainda vige e é um procedimento válido e permitido pelo ordenamento jurídico*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9101-00.578, de 2010, e 1802-001.407, de 2012) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que, *a partir da Lei nº 9.430/96, em caso de pagamento após o vencimento do prazo, desacompanhado de multa de mora, deve ser exigida, em procedimento de ofício, multa de 75% sobre o valor do tributo ou contribuição, não mais se aplicando o método da imputação* (**primeiro acórdão paradigma**) e que, *a partir da vigência da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incabível a aplicação do método da imputação proporcional, dada a nova disciplina para a exigência dos pagamentos realizados em atraso, sem a identificação dos acréscimos legais* (**segundo acórdão paradigma**).

(4) "não incidência de multa de mora na postergação de pagamento"

> **Decisão recorrida:**
>
> *POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. MULTA DE MORA.*
>
> *A multa de mora não pode ser afastada com fundamento no § 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 ou com base na figura da denúncia espontânea, pelo fato de ser exigida automaticamente do contribuinte, a partir do momento em que este incorre no atraso de suas obrigações fiscais, por força de expressa disposição legal.*
>
> *[...].*
>
> *Portanto, a cobrança de multa de mora na postergação encontra-se prevista na legislação tributária.*
>
> **Acórdão paradigma nº 101-93.438, de 2001:**
>
> *INOBSERVÂNCIA DO PERÍODO DE COMPETÊNCIA — POSTERGAÇÃO — Não há previsão legal para exigência de multa de mora sobre o imposto postergado.*
>
> *[...].*
>
> *Todavia, para os casos de lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de deduções, há regra específica na lei prevendo apenas a exigência de correção monetária e juros de mora (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º, §§ 6º e 7º). [...].*
>
> **Acórdão paradigma nº 1401-00.781, de 2012:**
>
> *POSTERGAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.*
>
> *O lançamento tributário a título de postergação de pagamento, decorrente da inexatidão quanto a período de apuração de receita, será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração (art. 273, § 1º, do RIR/99). Nos termos do Parecer Cosit nº 02/96 (item 6.2), o pagamento espontâneo, realizado em período posterior, deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve se limitar aos acréscimos legais. À míngua de previsão legal, não prevalece a metodologia empregada pela fiscalização, que, na apuração da base imponível, inicialmente reduziu os pagamentos a título de imputação de juros e multa de mora.*
>
> *[...].*
>
> *Assim, na composição da base de cálculo, os pagamentos realizados pelo contribuinte no período indevido devem ser reconhecidos em sua integralidade, sem a redução decorrente de juros e multa de mora, haja vista a inexistência de previsão legal para tanto e instruções da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

Relativamente a essa quarta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial,** pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Documento nato-digital

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a cobrança de multa de mora na postergação encontra-se prevista na legislação tributária***, os acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 101-93.438, de 2001, e 1401-00.781, de 2012) decidiram, **de modo diametralmente oposto,** que *não há previsão legal para exigência de multa de mora sobre o imposto postergado* (primeiro acórdão paradigma) e que, *na composição da base de cálculo, os pagamentos realizados pelo contribuinte no período indevido devem ser reconhecidos em sua integralidade, sem a redução decorrente de juros e multa de mora, haja vista a inexistência de previsão legal para tanto e instruções da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil* (**segundo acórdão paradigma**).

(5) "dedutibilidade dos valores lançados a título de PIS e COFINS concomitante à lavratura dos autos de infração em questão"

> **Decisão recorrida:**
>
> *IRPJ/CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.*
>
> *Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.*
>
> *[...].*
>
> *Em síntese, é incabível a retificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de maneira a considerar a dedutibilidade das contribuições lançadas de ofício: a uma, porque pelo fato de tais rubricas não estarem escrituradas ou declaradas; a duas, no caso do IRPJ, seja por que a exigibilidade está suspensa sendo passível de alteração no contencioso administrativo e, por fim, mas não menos importante, para o caso da CSLL ou IRPJ, porque se constituem em verdadeiras provisões não sendo permitidas a sua dedução por lei.*
>
> **Acórdão paradigma nº 1402-001.225, de 2012:**
>
> *PIS E COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO. MESMA AÇÃO FISCAL. DEDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ/CSLL. CABIMENTO.*
>
> *Devem ser deduzidos, na reconstituição do Lucro Líquido, bem como do Lucro Real, o PIS e a COFINS lançados concomitantemente, na mesma ação fiscal. Isso porque não há qualquer impedimento legal nesse sentido, haja vista que o lançamento de ofício não implica na suspensão da exigibilidade dos tributos exigidos, que somente ocorrerá na hipótese de impugnação tempestiva. A penalidade em face de infrações é a multa de oficio, que incidente proporcionalmente ao tributo, e não a majoração deste.*
>
> **Acórdão paradigma nº 1401-000.089, de 2009:** 3
>
> *CONCOMITÂNCIA DO LANÇAMENTO DE IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. DEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. POSSIBILIDADE.*
>
> *O lançamento não tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, apenas a apresentação de impugnação tempestiva produz tais efeitos, o que autoriza a dedução do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

Com referência a essa quinta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *é incabível a retificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de maneira a considerar a dedutibilidade das contribuições lançadas de ofício*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1402-001.225, de 2012, e 1401-000.089, de 2009) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *devem ser deduzidos, na reconstituição do Lucro Líquido, bem como do Lucro Real, o PIS e a COFINS lançados concomitantemente, na mesma ação fiscal* (**primeiro acórdão paradigma**) e que *o lançamento não tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, [...], o que autoriza a dedução do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL* (**segundo acórdão paradigma**).

(6) "não incidência de juros moratórios sobre o valor da multa de ofício"

Documento nato-digital

> (...)
>
> Por fim, no concernente a essa sexta matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.
>
> Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a multa de ofício lançada com o tributo também se enquadra no conceito de débito para com a União, sujeitando-se à incidência de juros Selic se não for paga tempestivamente*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 3403-001.541, de 2012, e 9101-00.722, de 2011) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *não existe amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício* (**primeiro acórdão paradigma**) e que *os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada* (**segundo acórdão paradigma**).
>
> Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas**.
>
> Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO, EM PARTE**, o Recurso Especial interposto.

Nesse contexto, a contribuinte apresentou Agravo (fls. 1.857/1.868) contra a matéria não admitida (*desconsideração do custo de aquisição dos títulos patrimoniais*), mas este foi rejeitado em conformidade com o exame de fls. 1.877/1.881.

Chamada a se manifestar (fls. 1.919), a PGFN reportou-se aos Memoriais juntados às fls. 1.889/1.917.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo.

Passa-se a análise dos demais requisitos para conhecimento, análise esta que faremos em relação a cada uma das matérias admitidas.

(i) Recurso Especial da Fazenda Nacional

(i.i) Da multa isolada

Conforme visto, enquanto a decisão recorrida afastou a exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício em razão do princípio da absorção ou consunção, os paradigmas, em situações fáticas comparáveis, mantiveram a exigência dessa penalidade sob a premissa de que esses princípios do Direito Penal não se aplicariam às sanções administrativas, não havendo nenhum óbice legal para essa "dupla exigência de penalidade".

Documento nato-digital

Nenhum reparo, portanto, cabe ao despacho de admissibilidade de fls. 1.380/1.385, ao concluir pela caracterização da divergência de interpretação suscitada nesse item.

Dessa forma, conheço do recurso especial da PGFN.

(ii) Recurso Especial do contribuinte

(ii.i) Não incidência do IRPJ e da CSLL na operação de desmutualização das bolsas de valores (BOVESPA e BM&F)

De acordo com o § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, *não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.*

É justamente o caso da presente matéria, que foi julgada pelo Colegiado *a quo* com base em conclusão que segue o mesmo entendimento que acabou sendo positivado posteriormente ao julgado pela **Súmula CARF nº 118**, *in verbis*:

> Súmula CARF nº 118 - *Caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial*.

Considerando, então, que a incidência de IRPJ e CSLL que a Recorrente ora busca afastar encontra-se sumulada no CARF, o recurso especial não deve ser conhecido nessa matéria à luz do § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

(ii.ii) Inaplicabilidade do método da imputação proporcional

Nesse ponto a celeuma diz respeito à aplicação ou não do método de imputação proporcional para fins de quantificar o valor devido em razão da *postergação de seu pagamento*.

Como bem observou o despacho de admissibilidade, "enquanto a decisão recorrida entendeu que *a alteração legislativa da Lei nº 9.430/96 não retirou eficácia à imputação proporcional, que ainda vige e é um procedimento válido e permitido pelo ordenamento jurídico*, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 9101-00.578 [fls. 1.667/1673], de 2010, e 1802-001.407 [fls. 1.677/1.696], de 2012) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, a partir da Lei nº 9.430/96, o método de *imputação proporcional* não mais seria aplicável".

Percebe-se, assim, que restou demonstrado o dissídio jurisprudencial nessa matéria, razão pela qual o Apelo deve ser conhecido nesse tópico.

(ii.iii) Não incidência de multa de mora na postergação de pagamento

A controvérsia aqui diz respeito à exigência ou não de multa de mora sobre o tributo postergado.

Documento nato-digital

A decisão recorrida entendeu que a cobrança de multa moratória encontra-se prevista na legislação, ao passo que os paradigmas (fls. 1.701/1.713 e 1.723/1.745), em sentido oposto, afastaram o cômputo da multa de mora em face da ausência de previsão legal específica.

Notória, portanto, a divergência jurisprudencial, fato este que enseja o conhecimento recursal nessa matéria.

(ii.iv) Dedutibilidade dos valores lançados a título de PIS e COFINS

A decisão recorrida não reconheceu o alegado direito da contribuinte quanto à dedução dos montantes exigidos a título de PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e CSLL lançados de ofício sobre a mesma receita considerada omitida pela fiscalização.

Já os paradigma (Acórdãos 1402-001.225 e 1401-000.089 - fls. 1.749/1.782 e 1.786/1.805) se manifestaram em sentido divergente, entendendo que as contribuições reflexas exigidas sobre a mesma receita devem ser deduzidas da base de cálculo dos tributos principais (IRPJ e CSLL no caso).

Diante dessa divergência, concordo que o Apelo também deve ser conhecido nesse particular.

(ii.v) não incidência de juros moratórios sobre o valor da multa de ofício

Por fim, cumpre observar que a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício – reconhecida pela decisão ora recorrida – constitui matéria sumulada no âmbito do presente Conselho, nos seguintes termos:

> Súmula CARF nº 108**:** *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Tendo isso em vista, o conhecimento recursal dessa matéria resta prejudicado à luz do referido § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Mérito

(i) Recurso Especial da Fazenda Nacional

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: "*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*."

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº

Documento nato-digital

11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas "em aberto").

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redadação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

> 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% (cinqüenta 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."

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a *multa de ofício de 75%* prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a *multa isolada de 50%,* prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que "*após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*".

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever

Documento nato-digital

de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins[1], da 2ª Turma desse E. Tribunal:

> "Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.
>
> Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais , ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.
>
> As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.
>
> As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.
>
> Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta."

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

> TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.
>
> [...]
>
> 2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação." (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

[1] Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

Documento nato-digital

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

> (...)
>
> Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.
>
> Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.
>
> E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.
>
> Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):
>
> (...)
>
> > ***APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA***.
> >
> > ***Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço***.
> >
> > ***A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação***. (destacamos)
>
> Como se observa, o *efetivo* cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.
>
> Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.
>
> E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.
>
> Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado

Documento nato-digital

> o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmitd em sua obra[2].
>
> Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.
>
> Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.
>
> Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.
>
> (...)

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

> (...)
>
> Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).
>
> Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada "multa isolada": porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).
>
> De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança "isolada") quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.
>
> A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:
>
> > *(...)*
> >
> > *A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.*
> >
> > *Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.*
> >
> > *(...)*

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

Documento nato-digital

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

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

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

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

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

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

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

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

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

(...)

Documento nato-digital

> *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, devese 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 passandose 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 oficio 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 oficio 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 oficio de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de oficio — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.*
>
> *(...)*

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

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

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênia à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Documento nato-digital

Feitas essas considerações, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que realmente nenhum reparo cabe à decisão ora recorrida ao afastar a multa isolada.

(ii) Recurso Especial do contribuinte

(ii.ii) Inaplicabilidade do método da imputação proporcional

A divergência diz respeito à legitimidade ou não do critério de *imputação proporcional* adotado pela fiscalização quando do cálculo do IRPJ e CSLL postergados.

Trata-se de matéria conhecida e que foi julgada por este Colegiado na Sessão de julgamento do dia 02 de setembro de 2020. Nessa ocasião, acompanhei o entendimento da maioria no sentido de considerar válida a aplicação da sistemática de *imputação proporcional* em casos de postergação.

Transcrevo, abaixo, o voto vencedor, proferido pela I. Conselheira Edeli Pereira Bessa, na decisão referida (Acórdão **9101-005.093**):

> (...)
>
> Primeiramente no que se refere ao citado item 6.2 do Parecer Normativo COSIT nº 02/96, cabe observar que o destaque ali feito acerca da exigência exclusiva dos *acréscimos relativos a juros e multa* não pode ser interpretado como determinação para lançamento isolado destes acréscimos, a indicar que a imputação linear seria o procedimento adequado para esta exigência. Seu item 7 confirma que a imputação seria proporcional ao determinar que *o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito* em razão do pagamento posterior, porque se a imputação fosse linear, o pagamento do principal em atraso liquidaria o principal originalmente devido, e só caberia exigir a multa e o juros de mora, isoladamente. A imputação proporcional, de seu lado, redistribui o valor total pago em atraso entre principal e acréscimos devidos, determinando um novo valor de principal recolhido que, por se reduzido, na comparação com o valor principal original resulta em parcela a descoberto, que representa o dito *valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito.*
>
> Observe-se, ainda, que a imputação proporcional sempre foi a regra de cálculo para alocação de tributos pagos em atraso. A discussão quanto ao cabimento da imputação linear surge depois do Parecer Normativo COSIT nº 02/96, com a edição da Lei nº 9.430/96, que assim dispôs em sua redação original:
>
> *Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*
>
> *Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*
>
> ***Multas de Lançamento de Ofício***
>
> *Art.44.Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*
>
> *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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

Documento nato-digital

II - cento e cinqüenta 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:

[...]

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

[...]

Nestes termos, se o tributo fosse pago em atraso, mas sem o acréscimo de multa de mora, era possível interpretar que não deveria ser feita a redistribuição do valor total pago em atraso entre principal e acréscimos devidos, determinando um menor valor de principal recolhido a ser imputado ao principal devido. A multa de mora não paga ensejaria o lançamento de multa de ofício isolada na forma do art. 44, § 1º, inciso II da referida Lei, e os juros de mora não pagos, infere-se, seriam lançados isoladamente, conforme seu art. 43.

Ocorre, porém, que o Código Tributário Nacional não ampara a amortização linear, na medida em que se limita a abordar a imputação de pagamentos nos seguintes termos:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes.

Confrontando os dispositivos da Lei nº 9.430/96 com o CTN, prevaleceu o entendimento, na Administração Tributária, de que inexistindo naquele, ou em outros dispositivos do CTN, regra expressa de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios, a forma de alocação de pagamentos entre as parcelas componentes de um mesmo crédito tributário deve ser definida mediante utilização da analogia admitida no art. 108 do CTN, tendo em conta o que estabelecido em outro ponto daquele Código:

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Portanto, se a restituição obedece a critério proporcional, por analogia e simetria, a imputação do pagamento também deveria observá-lo. Significa dizer que o valor total pago deve ser distribuído proporcionalmente para quitação do principal, multa e juros de mora devidos na data do recolhimento inicial, exigindo-se ou cobrando-se o principal remanescente, que será acrescido de multa e juros de mora calculados até a data em que o recolhimento complementar venha a ser efetivado, como procedeu a Fiscalização.

A possibilidade de se exigir, isoladamente, penalidades em razão da inobservância do prazo de recolhimento de tributos, cumulada com a falta de recolhimento de multa de mora, deixou de existir com a revogação do art. 44, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007. Assim, segundo a intepretação ao norte, o art. 43 da Lei nº 9.430/96 somente seria aplicável para fins de constituição de juros de mora isolados, nas

Documento nato-digital

hipóteses em que o sujeito passivo deixa de recolhê-los em razão de ordem judicial, e a constituição deste crédito tributário se faz necessária para prevenir a decadência.

Registre-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça já firmou interpretação, no âmbito do REsp nº 921.911/RS, em favor da imputação proporcional procedida pela Receita Federal, nos casos de reconhecimento de direito creditório utilizado para compensação de débitos em atraso, sem acréscimos moratórios. A ementa do referido julgado, proferido pela Primeira Turma daquele Tribunal em 01/04/2008, deixa claro o entendimento ali firmado:

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 163 DO CTN. PRETENSÃO DE, NA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, APLICAREM-SE REGRAS DO CÓDIGO CIVIL SOBRE IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO.

1. A regra dos arts. 374 e 379 do CC de 2002 não se aplica às compensações tributárias.

2. Impossível, juridicamente, o acolhimento de pretensão no sentido de que, primeiramente, na compensação, sejam os juros devidos considerados em primeiro lugar como pagamento e, em seguida, o principal.

3. O art. 163 do CTN regula, exaustivamente, a imputação do pagamento nas relações jurídico-tributárias.

4. A compensação tributária deve ser feita de acordo com as regras específicas estabelecidas para regular tal forma de extinção do débito. Não-aplicabilidade do sistema adotado pelo Código Civil.

5. Não-aplicação de analogia para decidir litígio tributário quando a questão enfrentada não é disciplinada pelo CTN.

6. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.

O Ministro José Delgado, citando doutrina e outras decisões judiciais, afastou a aplicação subsidiária do Código Civil em matéria tributária em razão da revogação expressa do art. 374 daquele diploma legal, e complementou que proceder de forma distinta daquela adotada pela Receita Federal ensejaria quebra de isonomia *entre os critérios para a cobrança de débitos e créditos fiscais*. Reforçou, ainda, que *o caput do art. 163 do CTN, bem como a natureza indexadora da taxa SELIC, permitem concluir que o montante do crédito tributário é uno e indivisível, justificando a imputação proporcional*, além do fato de a capitalização de juros ser vedada pelo art. 167 do CTN.

Posteriormente, em acórdão proferido em 14/10/2008, sob relatoria do Ministro Castro Meira, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça adotou o mesmo entendimento, acrescentando o reconhecimento da validade das Instruções Normativas que disciplinaram a imputação na forma adotada no acórdão recorrido. Reproduz-se a ementa do referido acórdão, decorrente do AgRg no Resp nº 971.016/SC:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CÓDIGO CIVIL. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. AMORTIZAÇÃO DOS JUROS ANTES DO PRINCIPAL. ART. 354 DO CC/2002. INAPLICABILIDADE. OFENSA AO ART. 108 CTN. INOCORRÊNCIA.

1. "Se as normas que regulam a compensação tributária não prevêem a forma de imputação do pagamento, não se pode aplicar por analogia o art. 354 do CC/2002 (art. 993 do CC/1916) e não se pode concluir que houve lacuna legislativa, mas silêncio eloqüente do legislador que não quis aplicar à compensação de tributos indevidamente pagos as regras do Direito Privado. E a prova da assertiva é que o art. 374 do CC/2002, que determinava que a compensação das dívidas fiscais e parafiscais seria regida pelo disposto no Capítulo VII daquele diploma legal foi revogado pela Lei 10.677/2003, logo após a entrada em vigor do CC/2002" (REsp 987.943/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 28.02.2008).

2. A imputação de pagamento não é causa de extinção do crédito tributário, representa apenas a forma de processamento da modalidade extintiva, que é o pagamento.

Documento nato-digital

Daí porque, silenciando o Código Tributário sobre esse ponto específico, nada impede que a Administração expeça atos normativos que regulem o processamento da causa extintiva.

3. O fato de, na seara tributária, a imputação vir regulamentada em atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal – IN's 21/97, 210/2002, 323/2003 e 600/2005 – não implica qualquer violação da ordem constitucional ou legal, uma vez que a reserva de lei complementar (art. 146 da CRFB/88) não abrange essa matéria e o art. 97 do CTN não exige a edição de lei formal para tratar do tema.

4. Nos termos do art. 108 do CTN, a analogia só é aplicada na ausência de disposição expressa na "legislação tributária". Por essa expressão, identificam-se não apenas as leis, tratados e decretos, mas, também, os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa (arts. 96 e 100 do CTN). Dessa forma, não há lacuna na legislação tributária sobre o tema imputação de pagamento, o qual, como dito, não é objeto de reserva legal.

5. Inexistência de ofensa aos arts. 354 do CC/2002 e 108 do CTN.

6. Agravo regimental não provido.

Acórdão seguinte, proferido em 10/02/2011 em razão do REsp nº 1.115.604/RS, confirma a manutenção deste entendimento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS AT. 165, 458 E 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PRECATÓRIO. MORATÓRIA DO ART. 78 DO ADCT. JUROS DE MORA EM CONTINUAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE NA HIPÓTESE. RESPEITO DO PRAZO CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. IMPUTAÇÃO DO PAGAMENTO. ART. 354 DO CC/02. INAPLICABILIDADE NA SEARA TRIBUTÁRIA. PRECEDENTES.

1. Cumpre afastar a alegada ofensa dos arts. 165, 458, II e 535 do CPC, eis que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre as questões que foram postas à deslinde, adotando, contudo, orientação contrária à pretensão dos ora recorrentes, não havendo que se falar em deficiência ou omissão na prestação jurisdicional conferida na origem.

2. A jurisprudência desta Corte é pacífica quanto à não incidência de juros moratórios em continuação quando do pagamento das parcelas do precatório na forma do art. 78 do ADCT, desde que respeitado o prazo constitucional. Precedentes.

3. Não havendo direito ao cômputo de juros moratórios na hipótese, resta prejudicada a análise da alegada ofensa dos arts. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95 e 161, § 1º, do CTN. Contudo, em razão do princípio da non reformatio in pejus, deve ser mantido o acórdão recorrido na parte que determinou a incidência de juros legais de 6% ao ano, a partir da segunda parcela.

4. A imputação do pagamento na seara tributária tem regime diverso àquele do direito privado (artigo 354 do Código Civil), inexistindo regra segundo a qual o pagamento parcial imputar-se-á primeiro sobre os juros para, só depois de findos estes, amortizar-se o capital. Precedentes.

5. Recurso especial não provido.

Assim, não há reparos ao acórdão recorrido que se pauta nos seguintes fundamentos expostos no Acórdão nº 1402-002.201:

Há que se ressaltar que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa e juros (parcelas que compõem determinado débito da contribuinte para com a Fazenda), podendo-se inferir que o CTN lhes deu idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos. Tal entendimento é ratificado pelo art. 167 do mesmo diploma legal, que estabelece que a restituição do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.

A partir de uma interpretação conjunta desses dispositivos, conclui-se que a imputação proporcional dos pagamentos encontra fundamento no CTN, visto que, somente se pode

Documento nato-digital

falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

O entendimento acima exposto está em consonância com a Nota Cosit n° 106, de 20 de abril de 2004, conforme se verifica no trecho a seguir reproduzido:

Nota Cosit n° 106/2004: " (...)

5. Isto posto, cumpre desde logo asseverar que o regramento da imputação de pagamentos a débitos tributários deve ser inicialmente buscado na Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional (CTN), norma que prevê o pagamento como forma de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso I) e que regula esse instituto em seus arts. 157 a 169, os quais correspondem às Seções II e III do Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do aludido Código.

6. Mediante leitura dos aludidos dispositivos legais, verificase que o CTN não aborda diretamente a questão da imputação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas que compõem o débito tributário (principal, multa e juros moratórios).

7. Em seu art. 163, o CTN apenas determina que a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, na hipótese da existência simultânea de dois ou mais débitos do sujeito passivo, in verbis:

'Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III – na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV – na ordem decrescente dos montantes.'

8. Uma vez que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios – parcelas em que se decompõe determinado débito do contribuinte para com a Fazenda , poderseia desde logo inferir, a contrario sensu, que o CTN teria dado idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos, entre referidas exações.

9. Tal entendimento é então ratificado pelo 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, "na mesma proporção", dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, in verbis:

'Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

(...)'

10. A partir de uma interpretação conjunta dos arts. 163 e 167 do CTN, chega-se à conclusão de que referido Diploma Legal não só estabelece, na imputação de pagamentos pela autoridade administrativa, a inexistência de precessão entre tributo, multa e juros moratórios, como também veda ao próprio sujeito passivo estabelecer precedência de pagamento entre as parcelas que compõem um mesmo débito tributário, ou seja, veda ao sujeito passivo imputar seu pagamento apenas a uma das parcelas que compõem o débito tributário.

10.1 É que somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

Documento nato-digital

10.2 Não fosse assim, como seria possível atender à proporcionalidade determinada pelo art. 167 do CTN se o contribuinte que devesse R$100,00 de tributo, R$20,00 de multa moratória e R$10,00 de juros moratórios efetuasse o pagamento de R$80,00 a título de tributo, R$50,00 a título de multa moratória e R$10,00 a título de juros moratórios, ou efetuasse o pagamento de R$150,00 a título de tributo, R$10,00 a título de multa moratória e R$5,00 a título de juros moratórios? Qual seria a proporcionalidade a ser observada, na restituição, entre tributo, juros moratórios e penalidade pecuniária?

(...)

14. Conforme já mencionado, é o CTN que, ao dispor sobre a repetição do indébito tributário, indiretamente determina a proporcionalização do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas do débito por ele pago(...)"

(...)

Neste mesmo sentido, cita-se trecho CONCLUSÃO do PARECER/PGFN/CDA N° 1.936/2005:

"26 – Ante o exposto, tendo em vista que ***a adoção do "sistema de amortização linear" não encontra respaldo na legislação citada, que o "sistema de amortização proporcional é o único admitido pelo Código Tributário Nacional, que a própria Secretaria da Receita Federal (Nota Cosit n° 106, de 20 de abril de 2004) já se pronunciou nesse sentido*** *e que os créditos tributários submetidos ao método da amortização linear carecem de liquidez e certeza..." (grifei)*

Com este mesmo entendimento, citam-se trechos do PARECER PGFN CAT N° 74/2012:

143. Chamava-se linear essa forma de imputação porque levava em conta o preenchimento, efetuado pelo próprio contribuinte, das linhas do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) com que ele pagava, a destempo, o débito tributário.

144. Pode-se ver a associação entre a imputação linear e a formatação original do artigo 44 da Lei n° 9.430, de 1996, mediante o seguinte exemplo: pagando o contribuinte, em MAI 2012, a quantia de 10.000 reais, correspondente ao valor do débito tributário devido na data de vencimento (MAI 2009) sem incluir, portanto, o valor da multa de mora , e escrevendo, naturalmente, 10.000 reais na linha do DARF correspondente ao principal, não se fazia, àquela época, nenhuma imputação a título de multa de mora, ou seja, considerava-se imputado o pagamento exclusivamente ao principal, lançando-se a multa de ofício, de 75% (ou 150%, se houvesse fraude), sobre os 10.000 reais.

145. Tal procedimento não era insta dizelo com todas as letras – condizente com os ditames do artigo 163 do CTN, porque representava simples acatamento de pretendida imputação feita pelo próprio contribuinte, tendo a imputação linear, de resto, sido objeto de expresso rechaço por este órgão jurídico no Parecer PGFN/CDA/N° 1936/2005, acima referido, com conclusão no sentido da obrigatoriedade de observância da imputação proporcional (ainda que, como já dito, se tenha trilhado ali caminho interpretativo diverso daquele que aqui utilizamos).

146. Eis, então, que, por força do artigo 14 da já referida Lei n° 11.488, de 2007, veio a se modificar radicalmente esse regime.

147. Com a nova redação que se seu deu ao artigo 44 da Lei n° 9.430, de 1996, restou suprimida, do inciso I do caput do artigo 44 da Lei n° 9.430, de 1996, a expressão "pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória". Desse modo, tal hipótese (que é a versada na consulta) deixou de ensejar a aplicação da prefalada multa de ofício (de 75% ou de 150%, conforme o caso), sendo, outrossim, revogado o inciso II do § 1° do mesmo artigo 44, que ordenava, como já apontamos, a cobrança de forma isolada dessa multa.

148. Confira-se a nova dicção do artigo 44, no trecho que interessa:

Documento nato-digital

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% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8° da Lei n° 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. 2° 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;

§ 1° 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 n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado)

II - (revogado)

[...].

149. Com isso, passou ser plenamente aplicável a imputação proporcional na hipótese aqui versada, representando, assim, o novo regime importante avanço legislativo no cumprimento dos ditames do artigo 163 do CTN.

150. Eis porque tem razão a SRFB ao afirmar, em sua consulta, que a alteração promovida no artigo 44 da Lei n° 9.430, de 1996, pela Lei n° 11.488, de 2007, veio viabilizar a imputação proporcional de pagamento na hipótese nela versada — deixando-se de lado a chamada "imputação linear". **(grifei)**

Portanto, pelo exposto, deve ser aplicado o "sistema de imputação proporcional", como fez a fiscalização, e não o "sistema de amortização linear", como pretende o interessado.

In casu, restou caracterizada, após a imputação proporcional do pagamento postergado, a falta de recolhimento do saldo devedor objeto do lançamento de ofício, com a aplicação da multa de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei n° 9.430/1996, com redação dada pela Lei n° 11.488, de 15 de junho de 2007:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei n° 11.488, de 15 de junho de 2007)

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei n° 11.488, de 15 de junho de 2007)"

Observe-se, mais uma vez, que a nova redação do art. 44, I, da Lei n° 9.430/1996 deixou de contemplar a hipótese de lançamento de multa isolada no caso de pagamento de tributo em atraso desacompanhado da multa moratória.

No caso presente, os pagamentos postergados efetuados pelo interessado em 2008 e 2009 não abrangeram o valor total do débito em 2007, não restando à fiscalização alternativa senão a de se valer da imputação proporcional para ajustar tais valores aos dispositivos da lei, distribuindo a quantia paga proporcionalmente entre o tributo, a multa moratória e os juros moratórios, e formalizando de ofício a exigência do tributo remanescente.

A respeito da matéria, traz-se à colação, em contraponto aos acórdãos mencionados na impugnação, decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

16327.004099/200246 Recurso n° 148.714 Especial do Procurador Acórdão n° 910100.426– 12 Turma Sessão de 03 de novembro de 2009 Matéria IRPJ E OUTRO

Documento nato-digital

> *(...) Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica Ano-calendário: 1998 1 FALTA DE ADIÇÃO DE PERDAS NA REAVALIAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. As perdas de bens do ativo permanente só podiam ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando da realização do bem. Até lá, o procedimento correto deveria ser a constituição de uma provisão para perdas, a qual, ao teor do art. 13, inciso I, da Lei n° 9.249/95, são indedutíveis. As disposições da SUSEP não podem se sobrepor à legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.*
>
> *POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO TRIBUTO. Acata-se a alegação de postergação do pagamento do tributo quando o sujeito passivo demonstra que levou à tributação a base de cálculo objeto do lançamento de oficio e recolheu o tributo em períodos posteriores. O efeito desse reconhecimento dá-se pelo ajuste nos valores lançados, no sentido de se deduzir do tributo lançado, aquele que foi efetivamente pago a posteriori,* ***adotando-se, para tanto, o método da imputação proporcional*** *(destacou-se).*
>
> É de se notar, portanto, pelos demonstrativos de IRPJ e de CSLL dos autos de infração, que a autoridade fiscal observou de forma escorreita a norma legal, não havendo erro na apuração do tributo postergado.
>
> Este posicionamento, expresso pelo ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei, foi renovado nesta 1ª Turma, no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.2315, com o seguinte acréscimo ao final:
>
> Assim, em que pese os argumentos dispendidos pelo contribuinte, a imputação proporcional não é ilegal. Não faria o menor sentido quitar integralmente o principal e os juros decorrentes e manter, exclusivamente, a multa de mora. Por ser um consectário legal, na medida em que incide sobre o principal, não poderia a multa de mora remanescer sozinha no caso concreto.
>
> Poder-se-ia argumentar, neste ponto, que o art. 354, do Código Civil, tem regra diferente, na medida que determina primeiro o pagamento dos juros e, somente depois, do capital. Contudo, nos termos da Súmula STJ 464, "*a regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária*".
>
> Desta forma, a imputação proporcional na esfera tributária é técnica legal para que todo o valor do crédito do contribuinte seja utilizado e o eventual saldo devedor esteja distribuído de maneira adequada entre principal, juros e multa devidos.

Por concordar integralmente com o racional empregado no voto vencedor em questão, o qual inclusive foi acompanhado pelo presente Julgador, entendo que o método de *imputação proporcional* tem base em lei e deve ser aplicado na hipótese de tributo postergado em razão da inobservância do princípio da competência.

(ii.iii) Não incidência de multa de mora na postergação de pagamento

A fiscalização reconheceu que houve postergação de pagamentos de IRPJ e CSLL, o que a levou a adotar o método de imputação proporcional para fins de calcular a diferença que acabou não sendo recolhida pelo contribuinte.

No cálculo do tributo postergado, porém, a autoridade fiscal responsável imputou aos valores recolhidos "extemporaneamente" multa de mora e juros de mora e somente após isso calculou a diferença que seria exigida em face da postergação.

De acordo com a decisão ora recorrida, o cálculo que imputa, além de juros de mora, também multa moratória "*encontra-se prevista na legislação tributária*".

Documento nato-digital

O contribuinte, porém, na linha dos paradigmas colacionados, questiona o cômputo de multa de mora por entender que, ao contrário dos juros, não há base legal para sua aplicação.

Pois bem.

O Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, estipulou a regra geral a ser aplicada para os casos de inobservância do regime de competência, nos seguintes termos:

> Art. 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.
>
> (...)
>
> § 4º. Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.
>
> § 5º. A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento do imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:
>
> a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
>
> b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.
>
> § 6º. O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.
>
> **§ 7º. O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.** *(grifamos)*

Como se percebe, não há base legal para a imputação de multa de mora (apenas juros e correção monetária, o que não se confunde com multa) na cobrança de diferença de tributo pago de forma postergada.

Conforme leciona Hiromi Higuchi[3]:

> Na postergação de imposto apurado pelo fisco será devida a multa de lançamento de ofício sobre a diferença de imposto. Isso ocorre quando a alíquota era menor no período-base em que o imposto foi pago. A diferença de imposto existe também quando no período-base do efetivo pagamento a empresa não estava sujeita ao adicional e no ano em que o imposto foi postergado teve adicional.
>
> A redação do § 2º do art. 273 do RIR/99 leva a entender que na postergação de imposto será devida a multa de mora, ainda que não tenha diferença de imposto a ser cobrada. **A cobrança da multa de mora não tem amparo legal. Na postergação de imposto, o § 7º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 manda cobrar exclusivamente a correção monetária e os juros de mora. O art. 16 do Decreto-Lei nº não disciplinou essa matéria**.
>
> O 1º C.C. decidiu pelo Ac. 103-18-568/97 (DOU de 30-05-97) que descabe, por inexistência de previsão legal, a aplicação de multa de mora aos casos de postergação do pagamento do imposto. (grifamos)

[3] Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e Prática. São Paulo: IR Publicações Ltda. 2016. P. 242.

Documento nato-digital

Diante, então da ausência de previsão legal que exija o cômputo da multa de mora no cálculo com base na imputação proporcional, a minha opinião é a de que a decisão recorrida merece reforma nesse ponto, não sendo aplicável, sob pena de vício de ilegalidade, a previsão constante no § 2º do artigo 273 do RIR/99[4].

(ii.iv) Dedutibilidade dos valores lançados a título de PIS e COFINS concomitante à lavratura dos autos de infração em questão

A controvérsia, nesse item, diz respeito ao abatimento (dedução) dos valores de PIS e COFINS autuados como reflexos, isto é, exigidos sobre a mesma receita considerada omitida pela autoridade fiscal responsável pelos lançamentos ora analisados (IRPJ e CSLL).

Também trata-se de matéria conhecida dessa 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em Sessão de 07/08/2017, por exemplo, prevaleceu o entendimento, por voto de qualidade, que *a dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores das contribuições lançadas de oficio sobre receitas omitidas.*

Do voto vencedor dessa decisão (Acórdão nº **9101-002.996**), de autoria da I. Presidente do CARF, Dra. Adriana Gomes Rêgo, extrai-se que:

> Dúvida não há de que os tributos e contribuições, regra geral, são dedutíveis na apuração do lucro real e da base da CSLL segundo o regime de competência.
>
> Entretanto, não é possível negar que este regime só é assegurado para as incidências devidamente contabilizadas e declaradas. Entendimento em contrário, com a devida vênia, significaria dar ao contribuinte, antecipadamente, o direito de deduzir como despesa os tributos por ele próprio sonegados, o que, em primeira análise, atenta contra o senso comum, senão à razoabilidade e à própria moralidade.
>
> As exigências decorrentes lançadas de ofício (PIS e COFINS) são também passíveis de serem contestadas pelo sujeito passivo, até mesmo de forma (ou por argumento) independente do próprio IRPJ ou CSLL (tal como alguma específica decadência, ou isenção, ou erro de apuração), podendo os seus valores serem alterados ou até mesmo inteiramente cancelados, e por este motivo não podem eles ser deduzidos *a priori*, uma vez que a base de cálculo adotada no lançamento tributário não pode ser precária, nem condicionada à futura deliberação.
>
> Não é atribuição da autoridade lançadora, portanto, reconhecer de ofício uma despesa que foi omitida da escrituração pelo próprio contribuinte. É pressuposto do direito à dedução de uma despesa do lucro real que esta despesa tenha sido escriturada.
>
> Ademais, o reconhecimento antecipado ao contribuinte do direito à dedução da despesa, direito este que ele apenas poderá vir a ter quando de fato vier (e se vier) a reconhecer a própria despesa (ou seja, a contribuição devida), pode gerar nefastos prejuízos à Fazenda Pública, ao passo que o procedimento adotado pelo fisco (de não deduzir as contribuições do IRPJ e da CSLL lançados de ofício) nenhum prejuízo traz a nenhuma das partes, conforme se passa a demonstrar.

[4] § 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

Documento nato-digital

Considere-se, para fins de simplificação de raciocínio, um lançamento por omissão de receitas que gere apenas lançamento de IRPJ (principal) e PIS (reflexo), e que as únicas questões litigiosas ainda pendentes digam respeito apenas (i) ao PIS, e (ii) no que toca ao IRPJ, apenas à dedutibilidade ou não, na sua apuração, do PIS lançado de ofício.

Neste contexto, considerando que a fiscalização não tenha abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (como se entende seja o correto), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), e considera-la como despesa dedutível do IRPJ;

2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, há que se reconhecer que o lançamento de ofício do IRPJ não exigiu do contribuinte um único centavo a mais do que seria devido.

Portanto, qualquer que venha a ser a decisão administrativa acerca do lançamento de ofício do PIS, vê-se que nenhum prejuízo houve, em qualquer caso, quer ao contribuinte, quer ao Erário.

Por outro lado, considerando agora que a fiscalização houvesse abatido o PIS da base de cálculo do IRPJ (procedimento que se reputa incorreto, e sem base legal), duas situações podem acontecer ao longo do contencioso no que diz respeito ao lançamento do PIS:

1) Se a decisão final considerar o PIS devido, o contribuinte poderá afinal, após o trânsito em julgado, reconhecer contabilmente a despesa (que antes omitira de sua escrituração), porém obrigatoriamente teria de considerar esta despesa como indedutível do IRPJ, pois já a teria previamente abatido do lucro real antes mesmo de reconhece-la.

A par da dificuldade de controle, por parte da Fazenda Nacional, com relação a este procedimento, há um inegável risco, ao menos potencial, de utilização em duplicidade de uma mesma despesa, em detrimento da Fazenda Pública;

2) Se a decisão final considerar o PIS não devido, resta então irreversivelmente caracterizado o prejuízo à Fazenda Nacional. Isto porque, neste caso, terá sido permitido ao contribuinte a dedução do lucro real de uma despesa imaterial, inexistente, que nunca foi (e nem será jamais) contabilizada. Dito prejuízo é irreversível pois não é possível às autoridades julgadoras o reformatio in pejus, de sorte que o lançamento de IRPJ terá sido irreversivelmente feito a menor que o devido.

O quadro abaixo sintetiza, em forma esquemática, as aventadas possibilidades:

Dedução do PIS no lançamento de IRPJ	Decisão Final Administrativa	Efeitos Decorrentes	Comentário
NÃO	Pis é devido	Contribuinte poderá então contabilizar o PIS lançado de ofício como despesa dedutível do IRPJ	Sem prejuízo ao contribuinte Sem prejuízo a Fazenda
	Pis não é devido	Nenhum (Lançamento do IRPJ não requer qualquer ajuste nem merece qualquer censura)	Sem prejuízo ao contribuinte Sem prejuízo a Fazenda
SIM	Pis é devido	Quando o contribuinte contabilizar o PIS lançado de ofício, terá de considerá-lo indedutível do IRPJ	Potencial prejuízo a Fazenda, se o contribuinte não considerar o PIS futuramente como indedutível
	Pis não é devido	Lançamento do IRPJ restou incorreto, menor que o devido, e não é possível o *reformatio in pejus*	Prejuízo irreversível a Fazenda

Por oportuno, salienta-se que esse quadro serve inclusive para decisões em sede de CSRF, porque somente com o reconhecimento expresso e final do contribuinte (por meio da efetiva contabilização, como despesas, dos valores do PIS e da COFINS devidos), é que passará ele a ter direito a deduzir tais despesas dos seus tributos cuja base de cálculo é o lucro apurado (IRPJ e CSLL).

Por todo o exposto, não se deve abater as contribuições lançadas de ofício da base de cálculo do IRPJ e da CSLL constituídos de ofício.

Documento nato-digital

Em outubro de 2019, este mesmo Colegiado, por intermédio do Acórdão nº **9101-004.445**, manifestou-se no mesmo sentido, conforme ementa abaixo transcrita:

> LUCRO REAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS LANÇADAS DE OFÍCIO. INDEDUTIBILIDADE.
>
> A dedutibilidade dos tributos segundo o regime de competência, para fins de apuração do Lucro Real, está restrita aos valores constantes da escrituração comercial, não alcançando os valores do PIS e da Cofins lançados de ofício sobre receitas omitidas. Precedentes. Acórdãos nº 9101-002.996 e 9101-004.114.

E também em recente julgamento (na Sessão de 14 de janeiro de 2021), foi proferido o Acórdão nº **9101-005.326** que, por maioria de votos, também manifestou-se contrário à tese do contribuinte. Ressalte-se que nessa ocasião o presente Julgador participou pela primeira vez do julgamento da matéria, tendo acompanhado o voto vencedor, da I. Conselheira Dra. Andrea Duek Simantob, pelas conclusões, por entender que, na verdade, o direito pleiteado pela Recorrente não se sustenta não por força do § 1º do artigo 41 da Lei 8.981/95[5], mas sim em face do próprio *regime de competência*, regime este que inclusive é reiterado no *caput* deste dispositivo como condição necessária a permitir a dedutibilidade com tributos.

Esses argumentos que constaram em declaração de voto apresentada no caso citado foram em seguida incorporados e complementados no Acórdão nº **9101-005.342**[6], este sim da minha relatoria e que, por ter discutido a mesma matéria, ora transcrevo:

> O contribuinte, ao não reconhecer contabilmente as contribuições ao PIS e COFINS ora exigidas na época dos seus fatos geradores, não incorreu em nenhuma despesa com estes tributos. E se não incorreu em despesa, não há que se falar, aos olhos do princípio da competência, em um direito de dedução fiscal pretérito.
>
> Ora, é pressuposto da dedutibilidade (conceito fiscal) que a despesa (conceito contábil) tenha sido incorrida/registrada pelo contribuinte, o qual possui o poder-dever de mensurar e reconhecer os eventos econômicos que possam impactar suas atividades de acordo com as práticas jurídico-contábeis que entender aplicáveis aos fatos.
>
> Nesse sentido, se o contribuinte, à época dos fatos geradores dos tributos ora lançados, aplicou um critério de mensuração e reconhecimento de passivo tributário do qual o fisco posteriormente não concordou, a diferença lançada constitui, na verdade, um novo fato econômico (*fato superveniente*), não impactando o lucro líquido por ele apurado no passado.
>
> Tanto é assim que o contribuinte, diante de uma autuação fiscal, poderá questionar a sua exigibilidade pelos meios de defesa que lhe são assegurados e, mais ainda, poderá sequer reconhecer um decréscimo patrimonial daí decorrente.
>
> A fiscalização, ao apurar receitas consideradas omitidas, não incorre em despesas com PIS e COFINS em nome do contribuinte, mesmo em se tratando de lançamentos ditos reflexos. Não há como confundir uma "obrigação tributária", representada aqui pelos Autos de Infração, com uma "obrigação contábil" (passivo exigível) de exercícios anteriores, este sim redutor de lucro líquido.
>
> Os lançamentos tributários de PIS/COFINS reflexos, pois, não constituem despesas pretéritas capazes de impactar o IRPJ e CSLL lançados no mesmo procedimento fiscal.

---

[5] Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.
§ 1° O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

[6] Nesse julgado o Colegiado acordou, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano, que votou por dar-lhe provimento.

Documento nato-digital

> Tais lançamentos (principal + reflexos), quando muito, poderão gerar uma despesa dedutível no futuro, a depender da avaliação da autuação e do tratamento a ser conferido pelo contribuinte.
>
> Dizemos "poderá" porque cada um dos lançamentos tributários será analisado individualmente pelo contribuinte, que além de possuir a faculdade de discutir a própria legitimidade das cobranças, tem a liberdade, dependendo da medida tomada e da política contábil adotada, de eleger o momento necessário para escriturar esses fatos econômicos em suas demonstrações financeiras, seja a título de passivo exigível, seja a título de provisão ou seja a título de tributo com exigibilidade suspensa, momento este que aí sim a despesa será incorrida, mas que não necessariamente será imediatamente dedutível aos olhos da lei fiscal.
>
> Assim, por exemplo, determinado contribuinte recebe, em 2020, Autos de Infração que exigem tributos de 2016. Caso a contribuinte concorde com a autuação e "abra mão" de discuti-la, ele poderá registrar a obrigação tributária (gerada pelos Autos de Infração) como passivo exigível, sendo a despesa daí decorrente dedutível neste momento em obediência ao regime de competência.
>
> Caso, porém, não concorde com a cobrança, o contribuinte poderá discuti-la sem a necessidade imediata de reconhecer um *passivo exigível*. Mas, mesmo reconhecendo a *contingência*, a despesa daí decorrente ou terá natureza de provisão ou de tributo com exigibilidade suspensa. Em não escriturando, de despesa os tributos lançados não se tratam.
>
> Isso significa dizer que, a todo rigor, a dedução de ofício das contribuições reflexas de PIS/COFINS ensejaria, na verdade, uma redução indevida nas apurações do IRPJ e CSLL, seja porque não impactaram o lucro líquido do exercício, seja porque são despesas apenas em potencial.
>
> Além disso, como bem observou o primeiro *paradigma* aqui citado (Acórdão nº 9101-002.996), caso o contribuinte logre êxito em afastar as aludidas contribuições reflexas, a dedução de ofício se mostraria indevida e, como seria irreversível, a Fazenda nem mais poderia exigir a diferença correspondente (e devida) de IRPJ e CSLL.
>
> Por outro lado, uma vez considerados devidos os lançamentos reflexos, as contribuições passariam a ser exigíveis, sendo as despesas assim incorridas dedutíveis neste momento.

Pelo exposto, entendo que a dedução do PIS e COFINS da base de cálculo do IRPJ e CSLL ora cobrados não possui fundamento, na linha do que decidiu a decisão recorrida.

Conclusão

Ante o exposto:

(i) conheço do Recurso Especial da PGFN e, no mérito, nego-lhe provimento; e

(ii) conheço parcialmente do Recurso Especial do contribuinte e, na parte conhecida, dou provimento parcial para afastar o cômputo da multa de mora no cálculo por imputação proporcional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Documento nato-digital

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira divergiu do I. Relator, para dar provimento ao recurso especial da PGFN, dirigido contra a exoneração, no acórdão recorrido, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, porque integralmente concomitantes com a a multa proporcional aplicada sobre os tributos devidos nos fatos geradores do ano-calendário 2007. Isto porque tem-se que correta se mostra a exigência, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 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 nº 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 nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*
> >
> > *§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.*
> >
> > *§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.*
> >
> > *§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.*
> >
> > *§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:*
> >
> > *I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo.*[...]
>
> Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 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 imponível ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007,

Documento nato-digital

limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei nº 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 imporia 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 cinqüenta 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)*
>
> [...]

Documento nato-digital

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 nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 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% (cinqüenta 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 nº 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 nº 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 nºs 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, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):*

Documento nato-digital

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 oficio, 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:

[...];

Documento nato-digital

> *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 subseqüente[7].

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.

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***[8]
>
> [...]
>
> *ANEXO I*
>
> *I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:*
>
> [...]
>
> *12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :*

[7] Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.
[8] Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

Documento nato-digital

Até a vigência da Medida Provisória nº 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[9]

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnêleão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 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 nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnêleão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 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[10]

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA Até a vigência da Medida Provisória nº 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.

[9] Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.
[10] Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

Documento nato-digital

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014[11]

[...]

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 nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

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

[...]

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 nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em

[11] Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

Documento nato-digital

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 nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares[12] à parcela do litígio já pacificada.

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 OFICIO 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 oficio 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.*

---

[12] Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 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.
[...]
§ 4° 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 nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.
[...]
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.
[...]
§ 2° 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.
[...]

Documento nato-digital

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 OFICIO 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 oficio 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

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO 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 oficio exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de oficio 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 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

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

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

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Documento nato-digital

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.

Documento nato-digital

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 nº 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

Documento nato-digital

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. 2° 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.

Documento nato-digital

> 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. 2° 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 CSLL 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[13] e exigidas de forma isolada.

---

[13] 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, 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

Documento nato-digital

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 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*

---

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)

Documento nato-digital

> *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[14]:

> *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". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre 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 nº 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

[14] http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

Documento nato-digital

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 nº 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 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)

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

Documento nato-digital

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, consequentemente, 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*

Documento nato-digital

> *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[15]. Se o recolhimento não for promovido 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 nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 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 nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 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.

---

[15] 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 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 subseqüente 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 subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Documento nato-digital

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omisso 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 nº 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 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 nº 105 de seguinte teor:* 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.
>
> *Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 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 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 nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:*
>
> [...]
>
> *Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 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 nº 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 nº 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 nº 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*

Documento nato-digital

> *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 nº 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.

Documento nato-digital

> 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

Documento nato-digital

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 exoneradas no acórdão recorrido.

Também houve divergência quanto ao provimento do recurso especial da Contribuinte na matéria "não incidência de multa de mora na postergação do pagamento". O I. Relator concluiu pela ausência de previsão legal para cômputo da multa de mora nos cálculos de imputação proporcional do tributo reconhecido como devido em período posterior ao determinado pela legislação.

Contudo, como bem exposto no voto condutor do acórdão recorrido:

> Em relação à aplicação da multa de mora no cálculo da postergação, assim se pronunciou a Recorrente:
>
> > Isso porque, como já acima demonstrado, o parágrafo 7º do artigo 6º do Decreto-Lei 1.598/77 expressamente estabelece que, relativamente ao valor postergado, somente é exigível *"correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto "*.
>
> Ao ressaltar que, no § 7° do art. 6° do Decreto-lei 1.598/77, existe somente previsão para cobrança de correção monetária e juros de mora, quer se utilizar do argumento a *contrario sensu*, para indicar que não se aplicaria a multa de mora.
>
> Ora, apesar de o decreto não se refirir à multa de mora ele não proíbe a sua cobrança.
>
> Por outras palavras, como todo argumento a contrario sensu, deve-se usá-lo com muita cautela, pois é inseto a ele a chamada "falácia do falso antecedente". Pois, se uma regra "p" implica "q". Não se pode concluir com todo o rigor lógico que "não p" implique também em "não q". Isso porque pode existir outras forma de chegar-se a "q". Por outras palavras, Se "p" (Decreto) > (implica) "q" (implicar correção monetária e juros de mora). Isso não que dizer que se negarmos "p" (ou seja se não nos valermos do decreto) estaremos negando necessariamente a existência de "q" (cálculo também da multa de mora por atraso).
>
> Pois, obviamente, outros antecedentes podem existir, como de fato existem na legislação, "r", "s" etc que impliquem também em "q". É o que se passará a demonstrar.
>
> No caso, é um fato que o IRPJ e a CSLL devidos foram pagos em atraso, devendo ser aplicado o disposto no art. 61 da Lei n° 9.430/96, que prevê a incidência de juros de mora e multa de mora em relação aos débitos tributários para com a União não pagos no prazo de vencimento:
>
> > "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 1° de janeiro de 1997, não pagos nos 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.
> >
> > § 1° A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.
> >
> > § 2° O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Documento nato-digital

> § 3° Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3° do art. 5°, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

A interpretação tem que ser feita de forma sistemática e não meramente literal como fez a Recorrente. Essa interpretação sistemática está inclusive espelhada em instrumento normativo equivalente. No caso de postergação de pagamento de imposto, o art. 273, §2°, do RIR/99 (que tem por fundamentos o art. 6° do Decreto-lei n° 1.598/77 e o art. 16 do Decreto-Lei n° 1.967/82) é explícito quanto à cobrança de multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido a postergação:

> Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 6°, §5°):
>
> I – a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou
>
> II – a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.
>
> §1° O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no §2° do art. 247 (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 6°, §6°).
>
> §2° O disposto no parágrafo anterior e no §2° do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, **multa de mora** e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 6°, §7°, e Decreto-Lei n° 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16)." (destaquei)

E também não se venha alegar que a multa de mora é indevida pois o pagamento postergado configuraria denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN: Isso porque a postergação de tributo Cabe observar que o recolhimento postergado de tributo não configura denúncia espontânea, visto que não se presta a comunicar ao Fisco a ocorrência de qualquer infração à legislação tributária. Ao escriturar uma receita em período posterior, a contribuinte não se está comunicando nenhuma infração ao fisco; pelo contrário, está justamente infringindo o regime de competência.

Portanto, a cobrança de multa de mora na postergação encontra-se prevista na legislação tributária.

Assim, se o sistema legal, à época do Decreto-Lei nº 1.598/77, eventualmente carecia de uma norma determinando o acréscimo de multa de mora em recolhimentos em atraso, o Decreto-Lei nº 1.967/82 inseriu a previsão, a seguir transcrita, no âmbito da apuração e recolhimento do imposto de renda, que depois passou a ser expressa no art. 61 da Lei nº 9.430/96 para todos os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal:

> Art 16. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, antecipação, duodécimo ou quota, nos prazos fixados neste Decreto-lei, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de vinte por cento ou à multa de lançamento ex officio , acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora.
>
> Parágrafo único. A multa de mora de vinte por cento será reduzida a dez por cento se o contribuinte efetuar o pagamento do imposto dentro do exercício financeiro em que for devido. *(destaques do original)*

Documento nato-digital

O Decreto nº 3.000/99, ao consolidar esta determinação no art. 273 do Regulamento do Imposto de Renda, portanto, é a norma a ser observada no presente caso. Observe-se que a mesma interpretação permanece presente no Regulamento atual, aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018:

> Art. 285. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):
>
> I - a postergação do pagamento do imposto sobre a renda para período de apuração posterior àquele em que seria devido; ou
>
> II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.
>
> § 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 258 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).
>
> § 2º O disposto nos § 1º e § 2º do art. 258 não exclui a cobrança de **multa de mora** e de juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto sobre a renda em decorrência de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º). *(destacou-se)*

Note-se que referido dispositivo regulamentar não mais traz a referência ao Decreto-Lei nº 1.967/82, talvez porque a própria redação do §5º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 seja suficiente para permitir a intepretação acerca do cabimento da multa de mora, na medida em que cogita a inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita como infração na hipótese em que fundamente *lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa*. Logo, se a *postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido* resulta em pagamento em atraso que é hipótese de aplicação de multa de mora na forma da legislação vigente, válido concluir que este acréscimo deve ser considerado na imputação proporcional que se presta a determinar o prejuízo que o procedimento da Contribuinte causou à Fazenda Nacional.

Quanto ao cabimento da multa moratória em face da cogitação de denúncia espontânea da infração, endossa-se o entendimento expresso no acórdão recorrido porque a comunicação da infração ao Fisco é da essência da denúncia espontânea.

De fato, uma vez consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, na Súmula nº 360, que "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo" [16], estabeleceu-se a pretensão de aplicação do entendimento sumulado a *contrario sensu*, ou seja, a exclusão da multa de mora nos casos de pagamento em atraso de débitos não declarados. Isto também porque o Superior Tribunal de Justiça firmara a natureza punitiva da multa moratória ao cancelar a Súmula STJ nº 191, segundo a qual *inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória* , e substituí-la pela Súmula STJ nº 565, no sentido que *a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência* .

Emergem daí as discussões acerca da necessidade de o pagamento, além de ser acrescido dos juros de mora, ser acompanhado de instrumento de denúncia da infração, bem como de esta denúncia se dar por meio de documento constitutivo do crédito tributário.

[16] Entendimento reafirmado no julgamento do Recurso Especial nº 886.462-RS e no Recurso Especial nº 962.379-RS, já na sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 543-C do antigo Código de Processo Civil.

Documento nato-digital

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou em sede de recursos repetitivos acerca da *hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento do fisco), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.* A ementa do julgado proferido no Recurso Especial nº 1.149.022-SP é a seguinte:

> **PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.**
>
> 1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.
>
> 2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: **REsp 886.462/RS**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e **REsp 962.379/RS**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).
>
> 3. É que "*a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte*" (**REsp 850.423/SP**, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).
>
> 4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.
>
> 5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):
>
> *"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.*
>
> *Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."*
>
> 6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese *sub examine* .
>
> 7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

Documento nato-digital

> 8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

A abordagem exposta no voto condutor do Ministro Luiz Fux demonstra que, do entendimento consolidado contrariamente à ocorrência de denúncia espontânea em face de pagamento em atraso de débito declarado, não decorre a existência de denúncia espontânea mediante pagamento em atraso de débito não declarado, mas sim em razão de pagamento em atraso com declaração concomitante do débito. Para tanto, o Ministro Luiz Fux destaca a construção jurisprudencial paralela daquela Corte acerca do reconhecimento da declaração do sujeito passivo como constitutiva do crédito tributário, elidindo a necessidade de sua constituição formal pelo Fisco, e firma que:

> Ao revés, a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.
>
> É que se o contribuinte não efetuasse a retificação, o fisco não poderia executá-lo sem antes proceder à constituição do crédito tributário atinente à parte não declarada, razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.
>
> *In casu*, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):
>
> *"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.*
>
> *Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."*
>
> Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine .
>
> Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

As alegações veiculadas pelo sujeito passivo no referido recurso especial evidenciam claramente sua pretensão de ver reconhecida a denúncia espontânea por ter associado ao pagamento em atraso promovido em 16/09/96 a declaração dos correspondentes débitos de IRPJ e CSLL mediante retificação, em 05/11/97, da declaração de rendimentos do ano-base de 1995. Observe-se, por oportuno, que a declaração de rendimentos da pessoa jurídica, àquela época, era constitutiva de dívida, diversamente da DIPJ somente posteriormente criada por meio da Instrução Normativa SRF nº 127, de 1998, à qual se aplica a Súmula CARF nº 92[17].

Do exposto, portanto, conclui-se que o reconhecimento da denúncia espontânea em face de débito em atraso antes não declarado somente se verifica se o sujeito passivo, concomitantemente com o pagamento, promover a constituição do crédito tributário por meio de sua declaração, dispensando o Fisco de fazê-lo.

[17] Súmula CARF nº 92: A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado.

Documento nato-digital

Referido entendimento vem sendo reiterado em decisões monocráticas, e confirmado em sede de agravo regimental nos termos de recente acórdão[18] proferido pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça em face de Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.414.966-RJ, assim ementado:

> PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CONFIGURAÇÃO. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DO ACÓRDÃO PROFERIDO NO RESP 1.149.022/SP.
>
> 1. A orientação da Primeira Seção STJ pacificou-se no sentido de que: (a) o benefício previsto no art. 138 do CTN impõe a exclusão da multa moratória; (b) não havendo prévia declaração pelo contribuinte (como ocorre no caso concreto**), configura denúncia espontânea a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral,** desde que anterior a qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, ainda que se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação. Nesse sentido: REsp 1.149.022/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 24.6.2010 - acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC.
>
> 2. Agravo regimental não provido. *(negrejou-se)*

Tratava-se, no caso, de agravo apresentado pelo Município do Rio de Janeiro contra o reconhecimento de denúncia espontânea em razão de o pagamento e a declaração do débito terem ocorrido fora do prazo legal. A denúncia espontânea, porém, foi confirmada porque inexistia declaração prévia do débito e o pagamento integral foi acompanhado de confissão da dívida.

Outro julgado da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça merece destaque[19]. Embora tratando de circunstância específica na qual o pagamento foi substituído por depósito judicial, o Ministro Mauro Campbell Marques destaca doutrina acerca do enfoque econômico da denúncia espontânea e a necessária diminuição do custo administrativo para sua caracterização. Neste sentido são as razões de decidir expostas no julgamento do Recurso Especial nº 1.340.174-PR:

> *[...]*
>
> O enfoque econômico da denúncia espontânea foi abordado por Christiano Mendes Wolney Valente em artigo denominado *Denúncia espontânea: uma análise econômica da jurisprudência do STJ*, publicado na Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 13, nº 74, p. 81-100, março/abril de 2015, segundo o qual o objetivo do instituto em questão "*não é apenas moral e ético, mas também funciona no plano dos fatos como um redutor de custos para a Administração Tributária e como um redutor das ineficiências da sociedade através de uma realocação de custos*".
>
> O referido doutrinador parte do raciocínio de que a denúncia espontânea se opera sob a ótica de relação custo-benefício da Administração Tributária, tendo em vista que o mecanismo do lançamento por homologação - que consiste na antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte sem o prévio exame da autoridade - somado à obrigação tributária acessória de entregar documento onde é feita a declaração e confissão de créditos e débitos constituindo, dessa forma, o crédito tributário em substituição ao lançamento que deveria ser realizado pela autoridade administrativa, consubstancia política tributária que diminui o custo administrativo (custo da Administração Tributária) e impõe um novo custo de conformidade ao contribuinte aumentando seu custo total.
>
> Dessa forma, a denúncia espontânea somente se configura quando a Administração Tributária é preservada dos custos administrativos correspondentes à fiscalização,

[18] Julgamento realizado em 05 de março de 2015, sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques.
[19] Julgamento realizado em 17 de setembro de 2015.

Documento nato-digital

> constituição, administração, cobrança administrativa e cobrança judicial dos créditos tributários. Tal é a denúncia espontânea, uma relação de troca entre o *custo de conformidade* (custo suportado pelo contribuinte para se adequar ao comportamento exigido pelo Fisco) e o *custo administrativo* (custo no qual incorre a máquina estatal para as atividades acima elencadas) balanceado pela regra prevista no art. 138 do CTN.
>
> *[...]*
>
> Ao analisar os precedentes desta Corte, o referido doutrinador chegou à correta conclusão de que o Superior Tribunal de Justiça somente admite a denúncia espontânea quando o Fisco é preservado dos custo administrativo de lançamento, o que se extrai da Súmula nº 360 do STJ ("*O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo*") e do recurso representativo do controvérsia REsp nº 962.379/RS - ocasião em que se afastou a ocorrência de denúncia espontânea quando o tributo sujeito a lançamento por homologação é declarado pelo contribuinte e pago com atraso - tendo em vista que **nesse caso já se parte do pressuposto de que não haverá custo administrativo porque o tributo já se encontra em condições de cobrança, haja vista ter sido constituído pelo contribuinte via declaração.**
>
> Assim, não há vantagem para o Fisco em eliminar a multa porque o custo administrativo já não existe de antemão, ausente, portanto, a relação de troca entre *custo de conformidade* e *custo administrativo*, diferentemente do que ocorre na ausência de declaração e confissão do tributo, caso em que seria possível a denúncia espontânea uma vez configurados os demais requisitos previsto no art. 138 do CTN, pois a antecipação do contribuinte em denunciar-se e pagar o tributo devido e respectivos juros de mora na forma
>
> do referido dispositivo pouparia a Administração Tributária dos custos administrativos de fiscalização, constituição e cobrança dos créditos.
>
> Referida relação de troca se evidencia na exclusão da multa pela denúncia espontânea em razão da ausência de movimentação da máquina fiscalizatória da Administração Tributária.
>
> *[...] (destaques do original)*

Eventualmente poder-se-ia afirmar suficiente o pagamento do tributo, acompanhado dos juros de mora para dispensar o lançamento do crédito tributário, dada a extinção da correspondente obrigação tributária, e assim atrair os efeitos da denúncia espontânea. Contudo, não se pode olvidar que o pagamento dissociado do reconhecimento expresso acerca da existência do débito pode autorizar, dentro do prazo prescricional[20], a alegação futura de indébito e a pretensão de sua restituição. Neste cenário, a necessidade de constituição do crédito tributário subsiste, apesar do pagamento, e não se verifica a dispensa dos mencionados *custos administrativos de fiscalização, constituição e cobrança dos créditos*, a estabelecer a relação de troca que autorizaria o reconhecimento da denúncia espontânea e, por consequência, o não cabimento da multa moratória no pagamento em atraso.

Adicione-se que na hipótese de inexatidão quanto ao regime de competência na escrituração, o reconhecimento tardio da base de cálculo resulta em reconhecimento do correlato débito **sem, nem mesmo, o acréscimo de juros de mora,** o que, com mais razão, infirma a ocorrência de denúncia espontânea.

[20] CTN, art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;
II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Documento nato-digital

Veja-se, por exemplo, o caso concreto descrito no Acórdão nº 9101-002.337, no voto vencido da Conselheira Adriana Gomes Rêgo:

> De acordo com a "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" dos Autos de Infração às fls. 242 e ss do volume 1 digitalizado, o contribuinte entrou com um processo administrativo n° 10880.009615/98-92, em apenso, pleiteando aplicação do instituto da denúncia espontânea porque efetuou, no dia 30/04/1998, pagamento de 2 (dois) DARFs referentes a IRPJ, no valor de R$ 2.837.071,79 e CSLL, no valor de R$ 1.863.061,49, que diriam respeito ao recolhimento de juros de mora calculados sobre o IRPJ e a CSLL que foram postergados do ano-calendário de 1996 para o de 1997, quando da apresentação da declaração de rendimentos. Tais recolhimentos foram feitos sem o pagamento da multa de mora.
>
> Ainda, de acordo com o relato da autoridade fiscal, o contribuinte teria observado que não foram adicionadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido do ano-calendário de 1996, a provisão para créditos de liquidação duvidosa, a provisão de despesas trabalhistas e a provisão de despesas para desvalorização de títulos, **que foram oferecidas à tributação somente na declaração de rendimentos do ano-calendário de 1997**, ou seja, houve a postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 1996 para o de 1997. Para o acerto de contas, o contribuinte efetuou o pagamento dos juros de mora, nos valores citados no item anterior, relativos ao período da postergação, pleiteando, ainda, o instituto da denúncia espontânea para justificar o não pagamento da multa de mora.
>
> **Não houve a retificação da declaração de rendimentos do ano-calendário de 1996**. Consta do processo apenso despacho de fl. 12 por meio do qual é informado que o contribuinte não apresentou declaração retificadora por se encontrar sob fiscalização.
>
> A auditoria fiscal procedeu, então, a um novo cálculo do IRPJ e da CSLL postergados do ano-calendário 1996 para o de 1997, calculados sobre as provisões não dedutíveis (tanto em relação à provisão para desvalorização de títulos como para indenização trabalhista), acrescidas da provisão para a contribuição social "sub judice" (isonomia na alíquota), bem como com novo valor de adicional de IRPJ, que teria sido calculado erroneamente pela contribuinte, procedendo à imputação de pagamentos, o que levou a um saldo de IRPJ e de CSLL devidos (considerando-se a alíquota da CSLL exigida das demais pessoas jurídicas, em vista de a contribuinte deter liminar nesse sentido) e sobre os valores devidos fez incidir juros e multa de ofício de 75%.
>
> Ou seja, ao fazer a imputação dos pagamentos realizados em 1997 para os valores devidos em 1996, considerando a multa de mora inclusive, a Fiscalização concluiu que havia diferenças de IR e CSLL a pagar. E efetuou os lançamentos de principal, acrescidos de multa e juros. *(destaques do original)*

Ora, se despesas pertinentes ao ano-calendário 1997 foram apropriadas no ano-calendário 1996, o lucro deste período restou minorado e, por consequência, os tributos apurados, declarados e recolhidos eram inferiores aos devidos. De outro lado, ao deixar de apropriar estes valores no ano-calendário 1997, o lucro majorado ensejou a apuração de tributos em maior montante e, caso o sujeito passivo não usufruísse de compensação de prejuízos ou bases negativas acumulados e estivesse submetido às mesmas alíquotas de tributação, os tributos não recolhidos em 1996 teriam sido pagos em 1997. Desta forma, restaria apenas o atraso a ser reparado.

Constatado o erro em 1998, o sujeito passivo nada tem a recolher a título de tributo, mas sim a título de mora, e neste sentido pagou os valores correspondentes aos juros calculados entre os vencimentos dos valores devidos em 1996 e 1997. Todavia, ao deixar de retificar as declarações de rendimentos, estas permanecem apontando os tributos minorados em 1996 e os valores majorados de 1997, sem expor ao Fisco a infração que se pretendia denunciar

Documento nato-digital

espontaneamente. Os juros pagos no referido caso, portanto, não estavam acompanhados da necessária confissão, e ainda remanesceu dúvida se tal pagamento seria espontâneo, dada a notícia de que a retificação da declaração de rendimentos não foi promovida porque o sujeito passivo estava sob procedimento fiscal.

É certo que, no caso em tela, o sujeito passivo apresentara petição autuada em processo administrativo específico para pleitear a aplicação dos efeitos da denúncia espontânea. Porém, instrumento de confissão de dívida hábil a dispensar a atuação do Fisco é a declaração prestada em cumprimento a determinação legal que a institui, consoante se extrai da Súmula STJ nº 436[21], a partir de seus precedentes, como é exemplo a ementa do julgado proferido no Recurso Especial nº 1.090.248-SP:

> TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITO DE FINSOCIAL DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO VENCIMENTO. DCTF. DECADÊNCIA AFASTADA. PRAZO PRESCRICIONAL CONSUMADO. ART. 174 DO CTN.
>
> 1. A constituição do crédito tributário, na hipótese de tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre quando da entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), ou de outro documento equivalente, determinada por lei, o que elide a necessidade de qualquer outro tipo de procedimento a ser executado pelo Fisco, não havendo, portanto, que se falar em decadência. A partir desse momento, em que constituído definitivamente o crédito, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança da exação, consoante o disposto no art. 174 do CTN.
>
> 2. Recurso especial não provido.

No caso referido, sem a retificação das declarações, o pagamento lá promovido no ano-calendário 1997 permaneceu integralmente associado ao débito majorado declarado neste período, inexistindo débito constituído ao qual pudesse ser associado o pagamento por meio do qual o sujeito passivo pretendeu alcançar os benefícios da denúncia espontânea. Se, concomitantemente com o pagamento dos juros, o débito declarado no ano-calendário 1996 tivesse sido majorado em retificação da declaração, e o débito do ano-calendário 1997 minorado, do pagamento deste restaria saldo disponível passível de imputação ao débito de 1996, de modo a liquidá-lo juntamente com o pagamento suplementar de juros. A denúncia espontânea reuniria, assim, todos seus elementos, caso promovida antes do início de procedimento fiscal.

Por tais razões, se o sujeito passivo não retifica suas declarações para regularmente comunicar ao Fisco a infração denunciada, dispensando-o de constituir o crédito tributário correspondente, o eventual reconhecimento escritural em atraso do débito é insuficiente para caracterizar a denúncia espontânea. Somente se o pagamento em atraso, acompanhado de juros de mora, estivesse vinculado a débito objeto de declaração concomitante ou posterior, caberia a necessária observância do decidido, em sede de recursos repetitivos, no Recurso Especial nº 1.149.022-SP, reconhecendo-se a denúncia espontânea e, em consequência, o afastamento da multa de mora, dada a expressa conclusão, naquele julgado, de que dentre as penalidades pecuniárias abrangidas pelo benefício estão as *multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.*

Contudo, como a conduta da Contribuinte, no presente caso, se limitou ao reconhecimento posterior da base de cálculo suprimida no período de competência, exigindo do Fisco a determinação dos encargos devidos em razão do atraso, com a constituição do tributo

[21] A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Documento nato-digital

devido no período de competência anterior e imputação do débito reconhecido em atraso, não há denúncia espontânea que permita a exclusão da multa de mora nos cálculos de imputação proporcional.

Assim, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa