

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS****CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

Processo nº 10480.723383/2010-76
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.900 – 1ª Turma
Sessão de 8 de novembro de 2018
Matéria MULTA ISOLADA POR FALTA DE ESTIMATIVA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO - CELPE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE *BIS IN IDEM*.

1- A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em *bis in idem*. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

2- A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, juntamente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado), que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator e Presidente em Exercício.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado para substituir o conselheiro Luis Flávio Neto), Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao afastamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Esta 1ª Turma da CSRF já examinou anteriormente os presentes autos, quando exarou o Acórdão nº 9101-002.187, em 20/01/2016. Naquela ocasião, foi dado provimento a outro recurso especial da PGFN, para fins de restabelecer a autuação fiscal pela glosa de despesa de amortização de ágio. Aquele acórdão também determinou o retorno dos autos à Turma Ordinária do CARF para prolação de nova decisão quanto à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, porque se constatou que o julgamento dessa matéria tinha ficado prejudicado na segunda instância.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF exarou, então, o Acórdão nº 1301-002.551, de 26/07/2017, que agora é objeto de novo recurso especial da PGFN, relativamente ao que restou decidido sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA.

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.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso: (i) por maioria de votos, para cancelar a exigência de multa isolada, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter essa exigência; (ii) por voto de qualidade, negar provimento quanto à não incidência de juros sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felicia Rothschild, que votaram por afastar essa exigência. Designado Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor sobre incidência de juros sobre a multa de ofício.

A PGFN afirma que o Acórdão nº 1301-002.551 deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, quando cancelou a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Para o processamento do recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos a seguir:

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL - DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL EXISTENTE QUANTO À CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA COM A MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL PARA FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS 2007 – ART. 44 DA LEI 9.430/96.

- o r. acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da legislação pertinente (art. 44, da Lei nº 9.430/96), tendo, no ponto, contrariado também a jurisprudência desse Eg. Conselho Administrativo e dos extintos Conselhos de Contribuintes. Doravante se passará a demonstrar que a r. decisão merece ser reformada por esta Col. CSRF;

- a e. Turma *a quo*, julgou incabível a aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque, segundo a e. Turma, não existe a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória.;

- transcreve-se os fundamentos adotados pelo voto condutor, para exonerar a multa isolada: [...];

- ocorre que a 2ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF e a Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos acórdãos nº 1202-000.964 e 9101-002.510, ao analisarem

caso similar, interpretaram o art. 44 da Lei 9.430/96 de modo diverso ao esposado pela e. Câmara *a quo*;

- de início, salienta-se que tanto os acórdãos paradigmas como o recorrido referem-se a fatos geradores a partir de 2007. Assim, não obstante a Súmula nº 105 do CARF, de 08/12/2014, não se aplicar aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07, apenas para fortalecer a configuração da divergência, registra-se que o acórdão da CSRF foi proferido após a edição da mencionada Súmula nº 105 do CARF;

- com efeito, os acórdãos paradigmas acima citados, mantiveram a cobrança de multa isolada exigida da contribuinte, devido ao não recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, e, também, manteve a cobrança da multa de ofício cobrada juntamente com o tributo devido, senão vejamos:

Acórdão nº 1202-000.964

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A incidência de multa isolada aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL não elide a aplicação concomitante de multa de ofício calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas.

Acórdão nº 9101-002.510

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

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

- no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

- para demonstrar o dissídio jurisprudencial, transcreve-se trecho do voto condutor no acórdão nº 9101-002.510, no que toca à cumulação de multa de ofício com a multa isolada: [...];

- nas hipóteses dos acórdãos paradigmas, tanto como na hipótese analisada pela Câmara *a quo*, os fatos são similares. Entretanto, as soluções dadas pelos colegiados são inteiramente diferentes;

- vê-se, portanto, que as câmaras deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deram soluções diferentes para o mesmo caso. Enquanto a Turma *a quo* entende que

não pode ser exigida a multa por lançamento de ofício e a multa isolada concomitantemente, mesmo para fatos geradores ocorridos após 2007, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF e a Câmara Superior de Recursos Fiscais julgaram que ambas as multas podem ser exigidas simultaneamente, sem ofensa a qualquer dispositivo do Código Tributário Nacional, por se tratar de hipóteses legais distintas;

- assim, demonstrada a divergência jurisprudencial entre Câmaras do CARF, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso;

DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

QUANTO À CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO COM A MULTA ISOLADA, PARA OS FATOS GERADORES OCORRIDOS A PARTIR DO ANO DE 2007.

- demonstraremos, no presente tópico, as razões pelas quais a Recorrente deve pagar a multa disposta no art. 44, inciso II, alínea “b”, pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência;

- com efeito, a teor do referido dispositivo legal, a “multa isolada” é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa;

- no caso, não há dúvida de que a Contribuinte Recorrente optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que ela descumpriu o regime ao não recolher integralmente o tributo e ao não justificar o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução;

- o acórdão recorrido entendeu que não poderia ser exigida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas juntamente com a multa de lançamento de ofício porque não pode incidir duas penalidades sobre a mesma infração;

- *data venia*, há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração ou estaria ocorrendo no caso uma “dupla punição”. Vale dizer, inicialmente, que de fato não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o Contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito;

- por outro lado, vale destacar que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades distintas;

- o que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito;

- analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo, relativo aos anos-calendário de 2009 e 2010 (falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata). Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo Recorrente, do modo de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96), relativos aos anos de 2007 e 2008;

- com efeito, as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa;

- observe-se, nesse ponto, que essa sistemática de recolhimento se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período. Caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso às receitas decorrentes da arrecadação do IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do Ajuste Anual;

- logo, observa-se que com a sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, o contribuinte desses tributos auxilia a União a fazer frente às despesas incorridas durante o ano-calendário, o que não ocorreria se a referida exação apenas fosse paga no exercício seguinte;

- sob essa ótica, percebe-se que o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo. Sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b” da mesma Lei;

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

- sendo assim, com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer do ano, pelo regime de pagamento de estimativas, e não, propriamente, por não pagar o IRPJ e a CSLL, até porque, como se percebe da Lei nº 9.430/96, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos;

- por fim, importa destacar que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. Com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual;

- já a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas. Essas antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada neste Conselho Administrativo, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano. Como se sabe, nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente devido, já que, no cálculo do tributo, feito por ocasião do Ajuste Anual, o contribuinte poderá deduzir determinadas despesas incorridas no decorrer do ano;

- em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum *bis in idem*, como entendido pela e. Turma *a quo*. Por consequência é indevida a aplicação do princípio da consunção nesta hipótese;

- portanto, não se pode concluir que estaria havendo dupla penalidade pela mesma falta. *Data maxima venia*, a Contribuinte cometeu dois atos ilícitos, previstos em lei, e a lei dispõe uma pena para cada um deles;

- se não há nenhuma dúvida de que a contribuinte cometeu o ilícito acusado pela Fiscalização, como deflui pelo próprio teor da decisão *a quo* e dos elementos colacionados aos autos, não há que se falar em dispensa da punição, apenas porque da Contribuinte autuada já havia sido exigida multa em decorrência de outro ilícito. Essa não pode ser a *ratio* da Lei nº 9.430/96;

- em abono à tese exposta, é importante transcrever o seguinte aresto do TRF 5ª Região que se pronunciou sobre o assunto: Processo: 200484000067497 [...];

- verifica-se que não há óbice à cumulação da multa de ofício com a isolada, por serem penalidades distintas;

- por outro lado, o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, o seguinte, *verbis*:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”

- o fato de estar sendo exigido da Contribuinte a multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo não impede a incidência da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos;

- sob essa ótica, vê-se que o acórdão recorrido criou nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, o que não pode ser admitido. *Data maxima venia*, este raciocínio não deve prevalecer à medida que cria nova hipótese de dispensa de multa isolada, inovando no ordenamento jurídico;

- note-se que o próprio CTN, em seu art. 108, IV, § 2º, dispõe que o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. Como o art. 108 está inserido no capítulo sobre a interpretação da lei tributária, e também face ao art. 172 do CTN, pode-se concluir que o Código está consentâneo com o art. 127 do CPC. A equidade somente pode ser utilizada pelo intérprete para a dispensa de crédito tributário quando existe previsão legal que o permita. Fora dessa hipótese, o intérprete não poderá se valer do juízo de equidade para dispensar a exigência de crédito tributário;

- aqui resta claro o óbice para a dispensa da multa exigida da Contribuinte Recorrente. Não há, no presente caso, norma específica que permita ao aplicador da lei relevar a cobrança da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, atendendo “a

considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso”. De todo o exposto, resta claro que sempre foi cabível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício;

- com maior intensidade, após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal. Confira-se: [...];

- assim, conforme bem pontuou o Conselheiro Antônio Bezerra Neto, relator do Acórdão nº 1401-000.761, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 “foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago”;

- frise-se que até as bases de cálculo das citadas multas foram diferenciadas, afastando-se, dessa forma, qualquer alegação de *bis in idem*. Com efeito, segundo texto dado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor do pagamento mensal, no percentual de 50%, enquanto a multa pelo lançamento de ofício incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, no percentual de 75%;

- diante do exposto e considerando que restou plenamente configurado o desrespeito do sujeito passivo ao disposto no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96 e, ainda, que o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa;

- resta claro, pois, que diversas turmas deste Conselho, em análise de casos similares, interpretaram o art. 44 da Lei nº 9.430/96 de modo diverso ao esposado pela Turma *a quo*;

- de fato, os órgãos prolores dos acórdãos citados como reforço à tese ora defendida consideraram ser possível, a partir de 2007, a cobrança de multa isolada devido ao não recolhimento do imposto sobre a base de cálculo estimada, assim como a cobrança da multa de ofício juntamente com o tributo devido;

- tudo considerado, conclui-se que:

i) é possível a cumulação entre multa de ofício e multa isolada, pois são penalidades distintas que incidem sobre bases de cálculo diversas, mormente em face da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96;

ii) a autoridade autuante agiu de acordo com as normas aplicáveis ao caso, realizando o seu dever de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

DOS PEDIDOS

- ante o exposto, requer a Fazenda Nacional que seja dado total provimento ao presente recurso para reformar o acórdão recorrido, quanto à cumulação entre multa de ofício e multa isolada.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 28/09/2017, deu seguimento ao recurso, fundamentando sua decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Da mesma forma, é essa a legislação que é indicada como sendo interpretada divergentemente tanto no recorrido quanto no paradigma e as situações fáticas também são bastante assemelhadas.

Examinando-se os acórdãos paradigmas, verifica-se que os mesmos abraçam o entendimento de que é cabível o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e CSLL, mesmo que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário de apuração e em concomitância com a multa de ofício aplicada sobre o imposto devido anualmente.

De outra parte, o acórdão recorrido diverge da interpretação dos acórdãos trazidos como paradigmas, por considerarem a multa (isolada) indevida quando aplicada cumulada com a multa de ofício incidente sobre o valor apurado ao final do exercício, ainda que para os anos-calendário a partir de 2007, depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

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

Cabe salientar que a Súmula CARF nº 105, pela sua própria redação, não alcança os anos-calendário de 2007 e posteriores, em face de nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007.

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada, admitindo a rediscussão desta matéria.

Em 05/04/2018, a contribuinte foi intimada do Acórdão nº 1301-002.551, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso; e em 20/04/2018, ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

NÃO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL – INOBSERVÂNCIA DO ARTIGO 67, §3º, DO ANEXO II DO NOVO REGIMENTO INTERNO DO CARF – MATÉRIA OBJETO DE SÚMULA.

- consoante disposto no artigo 67, § 3º, do Anexo II do novo RICARF, “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”;

- no caso dos autos, a matéria suscitada no Recurso Especial contrarrazoado e nos acórdãos paradigmas nº 1202-000.964 e nº 9101-002.510 nele colacionados já foi, por diversas vezes, apreciada por este E. CARF, o que ensejou a formação de consolidada jurisprudência afastando a multa isolada pela ausência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL;

- os posicionamentos reiterados neste sentido renderam, inclusive, a aprovação, em sessão realizada no dia 08/12/2014, da Súmula CARF nº 105, por meio da qual se firmou o entendimento neste E. Conselho de que não seria possível a cumulação de multa de ofício, pela falta de recolhimento de IRPJ e CSLL, com a multa isolada, pela ausência de recolhimento de estimativas, conforme abaixo reproduzido:

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

- importante frisar que, no momento em que houve o juízo de admissibilidade do Recurso Especial contrarrazoado, referida súmula já havia sido aprovada, o que denota a inadmissibilidade do apelo em questão, nos termos do artigo 62, § 3º do Regimento Interno deste E. CARF;

- importante mencionar que o entendimento sumular acima exposto (i.e.: impossibilidade de subsistência da multa isolada em conjunto com a multa de ofício pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL) é aplicável mesmo aos casos em que a multa isolada foi fundamentada nas alterações do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 carreadas pela Lei nº 11.488/2007, na medida em que o conteúdo do novel texto não contraria o entendimento de que a multa de ofício e a multa isolada não podem ser exigidas concomitantemente;

- com efeito, não há dúvida de que as multas impostas pela autuação, nos termos em que foram lavradas, são decorrentes de uma infração única e inseparável, em relação a qual foram imputadas duas penalidades, o que configura dupla (e inadmissível) imposição de pena ao mesmo fato;

- logo, ainda que a Lei nº 11.488/2007, fruto de conversão da Medida Provisória (“MP”) nº 351/2007, tenha alterado a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, tal modificação não afetou a natureza das penalidades em questão, não afastando a assertiva de que o lançamento fiscal objetivou a exigência de duas penalidades sobre a mesma conduta infracional, o que foi rechaçado definitivamente por este E. CARF quando da edição da citada Súmula CARF nº 105;

- ademais, para que não restem dúvidas quanto à impossibilidade de admissão do apelo especial ora contrarrazoado, necessário apresentar breve análise histórica acerca da aprovação da Súmula CARF nº 105;

- com efeito, ainda no ano de 2012, foi suscitada a apreciação por parte do Pleno desta C. Câmara Superior em relação a diversas propostas de súmula, dentre estas, a de nº 17, que trazia a seguinte redação:

“Até 21 de janeiro de 2007, a multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, não se aplica concomitantemente sobre IRPJ ou CSLL devidos no ajuste anual e sobre as correspondentes estimativas não recolhidas, apurados sobre a mesma base de cálculo constatada em procedimento fiscal.”

- ora, claramente, o texto da proposta de súmula em questão objetivava reconhecer a interpretação legal, no sentido de que, a partir da publicação da MP nº 351/2007, seria possível a cumulação da multa de ofício com a multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL;

- contudo, tal proposta foi rechaçada pelo Pleno desta C. CSRF, haja vista que não representava o posicionamento dominante no CARF acerca da impossibilidade de cumulação de tais penalidades previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430/96;

- nada obstante tal negativa, em dezembro de 2013, por meio da Portaria nº 28/2013 do CARF, foi novamente submetida ao Pleno desta C. CSRF uma proposição de súmula (nº 09) em termos bem semelhantes à proposta rejeitada no ano de 2012:

“Até a vigência da Medida Provisória 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.”

- e da mesma forma que a proposta de súmula nº 17 de 2012, a proposição acima citada também não foi acolhida por esta C. CSRF;

- posteriormente, em dezembro de 2014, com a supressão de qualquer menção a critério temporal que limitasse a aplicação do entendimento prevalente na jurisprudência deste E. Conselho em relação às multas em foco, foi aprovada a Súmula CARF nº 105;

- logo, não há dúvidas de que o entendimento pacificado neste E. Conselho e esposado na Súmula CARF nº 105 remete à impossibilidade de aplicação conjunta da multa isolada, pela falta de recolhimento de estimativa, com a multa de ofício, pelo não recolhimento do tributo, seja em período anterior ou posterior à entrada em vigor da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007);

- ora, caso assim não fosse, qual a razão para se rejeitar o texto contido na proposta de súmula apresentada em dezembro de 2013 para, cerca de um ano depois, aprovar a Súmula CARF nº 105 com a retirada do limite temporal? Logo, por óbvio que a limitação temporal não refletia a posição dos julgados reiterados proferidos pelo CARF;

- deveras, o que se depreende da análise histórica quanto à discussão em tela é que, de fato, a jurisprudência deste E. Conselho é pacífica no que tange à impossibilidade de exigência cumulada da multa isolada em questão com a multa de ofício pelo não recolhimento

do tributo, mesmo após as alterações trazidas pela MP nº 351/2007, já que se buscou justamente evitar a aplicação em duplicidade de multas sobre uma mesma base tributável;

- portanto, não há dúvida de que a Súmula CARF nº 105 aprovado pelo Pleno desta C. CSRF mostra-se aplicável tanto às infrações verificadas antes da publicação da MP nº 351/2007, quanto àquelas posteriores a esta, de modo que sua aplicação não poderia ser olvidada no caso em tela;

- pelo exposto, tendo a decisão recorrida aplicado entendimento em linha com a súmula deste E. Conselho, afastando a aplicação concomitante das penalidades em questão, não há como se admitir o Recurso Especial ora contrarrazoado, em atenção ao disposto no artigo 67, §3º, do Anexo II do novo Regimento Interno deste E. Conselho;

DAS RAZÕES DE INSUBSISTÊNCIA DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL.

- na remota hipótese de se decidir pelo seguimento do Recurso Especial interposto pela Recorrente, o que se admite apenas a título argumentativo, verificar-se-á que, no tocante ao mérito, também não haverá alternativa a essa C. CSRF senão afastar todas as alegações expostas pela Fazenda Nacional e manter incólume o acórdão ora recorrido, no que tange ao item recorrido, pelas razões que serão a seguir expostas;

DA NECESSIDADE DE MANUTENÇÃO DO CANCELAMENTO DA MULTA ISOLADA.

- com efeito, de acordo com o Recurso Especial ora combatido, o acórdão recorrido deveria ser reformado, pois, alegadamente, a multa de ofício pelo não recolhimento dos tributos e a multa isolada pela ausência de recolhimento de estimativas poderiam ser exigidas cumulativamente, uma vez que incidiriam sobre infrações distintas, de forma que não restaria caracterizado *bis in idem, in verbis*: [...];

- contudo, não pode prosperar a mencionada pretensão da Recorrente, uma vez que, diferentemente do que sustenta em seu apelo especial, verifica-se que as penalidades impostas na presente autuação são decorrentes apenas e tão somente da suposta insuficiência de pagamento de IRPJ e CSLL e falta de recolhimento por estimativa;

- é dizer, trata-se de uma infração única e inseparável, em relação a qual foram imputadas duas penalidades, mesmo após a entrada em vigor da MP nº 351/2007;

- com efeito, se está diante de um mesmo ato por parte do Recorrido, isto é, a suposta ausência de inclusão de valores na base de cálculo de IRPJ e CSLL, que ensejou a ausência de recolhimento de estimativas e, ainda, o não pagamento ou pagamento a menor de IRPJ e CSLL ao final dos períodos;

- desta feita, caso restabelecida a exigência, estar-se-á apenando a Recorrida duas vezes pelo mesmo suposto ato infracional, o que não se permite;

- de fato, como posto no apelo fazendário, o regime de estimativas representa adiantamento mensal do tributo; caso não ocorresse tal antecipação, a União apenas teria acesso às receitas tributárias ao final do ano-calendário. Logo, não há dúvida de que o

recolhimento da estimativa não representa “fim em si mesmo”, mas sim compõe o valor do tributo a ser recolhido no final do ano-calendário;

- como se vê, o “bem” a que se pretende proteger por meio da aplicação das penalidades em tela é, sem dúvida, a arrecadação tributária, a qual se concretiza com o recolhimento do tributo ao final do ano-calendário, enquanto que o recolhimento das estimativas representa mera antecipação à manutenção da atividade estatal. Assim, a mesma falta, isto é, ausência do recolhimento, engloba ambas as condutas apenadas, de modo que, pelo princípio da consunção, somente a multa de ofício pelo não recolhimento do tributo poderia prevalecer;

- destarte, o acolhimento da pretensão da Recorrente acarretaria dupla incidência sobre a mesma materialidade, uma vez que o valor adicionado pela Fiscalização à base mensal estimada para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL, corresponde ao valor que foi incluído no cálculo para fins de exigência da multa de ofício sobre o montante supostamente não recolhido de tal exação;

- importante ressaltar que não se está diante da dispensa de punição, como deu a entender a Recorrente ao suscitar a aplicação do art. 97 do Código Tributário Nacional, mas apenas de absorção da parte (não recolhimento de estimativa) pelo todo (ausência de pagamento do tributo ao final do ano-calendário), uma vez que decorrem, sem dúvida, do mesmo suposto ato infracional;

- portanto, como bem reconhecido no acórdão recorrido, não pode ser concomitantemente exigida a multa isolada sobre antecipações do imposto apuradas em decorrência das mesmas supostas infrações que originaram o lançamento principal e, conseqüentemente, o lançamento da multa de ofício. Essa situação configura dupla (e inadmissível) imposição de pena ao mesmo fato;

- nesse sentido, destacam-se trechos do acórdão recorrido, irretocáveis, uma vez que representam a melhor solução para o presente caso, *in verbis*: [...];

- corroborando o entendimento acima, são os seguintes julgados proferidos por esta C. CSRF que, acertadamente, reconheceram ser inaplicável a multa de ofício em concomitância com a multa isolada: [...];

- outrossim, insta ressaltar que, conforme já aduzido, este E. Conselho aprovou a Súmula nº 105, onde restou firmado o entendimento de 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”, o qual vem, inclusive, sendo aplicado por esta C. CSRF: [...];

- ante o exposto, não há como ser acolhida a pretensão fiscal havida no Recurso Especial ora contrarrazoado, haja vista não ser permitida a cumulação da multa isolada, incidente sobre eventual diferença de recolhimento de estimativa, com a multa de ofício, conforme jurisprudência consolidada deste E. Conselho e, principalmente, desta C. CSRF, além do disposto na já citada Súmula CARF nº 105;

- no que tange à alteração legislativa neste tocante, promovida pela MP nº 351/2007, importante notar que, conforme amplamente demonstrado no item II destas

Contrarrazões, o entendimento acima esposado pelo Recorrido é aplicável mesmo aos casos cuja multa isolada foi fundamentada sob as alterações do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 carreadas pela Lei nº 11.488/2007 (conversão em lei da MP nº 351/2007), na medida em que o conteúdo de referido texto legal não contraria o entendimento de que a multa de ofício e a multa isolada não podem ser exigidas concomitantemente. Nesse sentido, inclusive, o próprio CARF já se manifestou de forma expressa: [...];

- tal posicionamento é, inclusive, ratificado pela jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, a teor das ementas abaixo colacionadas, *in verbis*: [...];

- destarte, tendo em vista que as disposições trazidas pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) em nada modificaram a natureza e materialidade da multa isolada aplicável na hipótese de não recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, não há qualquer fundamento que justifique a aplicação conjunta de tal penalidade com a multa de ofício, mesmo após a entrada em vigor da medida provisória;

- nestes termos, não resta dúvida quanto à insubsistência da pretensão da Recorrente, haja vista que não se permite - nem encontra respaldo legal - a aplicação cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL com a multa de ofício pelo não pagamento do tributo;

- cumpre notar, ainda, que a multa isolada, mesmo que pudesse ser aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, jamais poderia ser aplicada após o encerramento do exercício, conforme já decidido por esta C. CSRF e pelas Turmas do E. CARF, o que se observa das ementas abaixo: [...];

- ou seja, a aplicação da multa de ofício sobre o tributo apurado absorve a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas, porquanto, ao final do ano-calendário não há mais estimativas devidas;

- ante o exposto, restou demonstrada a impossibilidade da cobrança da multa isolada no presente processo administrativo, tendo em vista que:

(i) já estavam encerrados os anos-base (2007 e 2008) quando da lavratura dos autos de infração; e

(ii) não há possibilidade de cumulação da multa isolada, incidente sobre eventual diferença de recolhimento de estimativa, com a multa de ofício, conforme a jurisprudência e Súmula nº 105 deste E. CARF.

- portanto, tendo em vista a impossibilidade da cumulação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de lançamento de ofício, não pode prosperar a pretensão da Recorrente, motivo pelo qual o Recurso Especial em tela não merece ser provido;

DO PEDIDO

- diante de todo o exposto, requer-se o não conhecimento do Recurso Especial objeto das presentes Contrarrazões em razão da preliminar arguida, e, na remota hipótese da sua admissão, o que se consente somente a título de argumentação, que lhe seja negado provimento, em razão de todos os argumentos expostos, uma vez que insubsistente a

Processo nº 10480.723383/2010-76
Acórdão n.º **9101-003.900**

CSRF-T1
Fl. 16

pretensão fiscal, mantendo-se incólume o v. acórdão no que tange à parcela ora objeto do apelo especial da Recorrente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e CSLL apurados em relação aos anos-calendário de 2007 e 2008 (Lucro Real anual).

As exigências decorreram da glosa de despesas com amortização de ágio nos referidos períodos.

Também houve lançamento de IRPJ e CSLL por compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL em 2007 e 2008.

É que essa mesma infração (dedução indevida de ágio) já tinha sido apurada em períodos anteriores (Processo nº 19647.01051/2007-83), o que reduziu o saldo acumulado de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL que estariam disponíveis para compensação nesses anos-calendário de 2007 e 2008.

Essa dedução indevida de ágio repercutiu ainda na recomposição das bases de cálculos das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, e na aplicação de multa isolada sobre os valores que deixaram de ser recolhidos a título de estimativa nos mesmos anos-calendário de 2007 e 2008.

As exigências fiscais foram mantidas pela decisão de primeira instância administrativa.

Na sequência, houve uma decisão de segunda instância (Acórdão nº 1301-000.999, de 07/08/2012), que admitiu a dedutibilidade das despesas com amortização de ágio, e, por consequência, cancelou todas as exigências, porque decorriam da mesma infração.

Esta 1ª Turma da CSRF, examinando recurso especial da PGFN, restabeleceu a glosa das despesas de ágio (Acórdão nº 9101-002.187, de 20/01/2016), e determinou o retorno dos autos à Turma Ordinária do CARF para prolação de nova decisão quanto à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, porque se constatou que o julgamento dessa matéria tinha ficado prejudicado na segunda instância.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF exarou, então, o Acórdão nº 1301-002.551, de 26/07/2017, cancelando a multa isolada em razão da concomitância com a multa de ofício, decisão que agora é objeto de novo recurso especial da PGFN.

O recurso especial da PGFN busca, portanto, restabelecer o lançamento da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ/CSLL.

A contribuinte apresentou contrarrazões, onde primeiramente procura demonstrar a tempestividade de sua peça processual.

Ela esclarece que foi intimada do Acórdão nº 1301-002.551, via Domicílio Tributário Eletrônico, em 4 de abril de 2018; que o prazo legal para apresentar contrarrazões ao Recurso Especial expiraria em 19 de abril de 2018; e que em virtude da indisponibilidade do sistema e-CAC (conforme indicam as telas anexadas), não foi possível realizar o protocolo no dia 19 de abril, razão pela qual o prazo para a apresentação das contrarrazões deveria ser estendido até o dia 20 de abril de 2018 (data da sua protocolização).

A intimação a que a contribuinte se refere é a de nº 248/2018.

Ocorre que em 05 de abril de 2018 ela foi novamente cientificada do Acórdão nº 1301-002.551, com a intimação de nº 250/2018.

Nessa segunda intimação consta a seguinte observação: "A intimação nº 248/2018 deverá ser desconsiderada e substituída pela presente intimação nº 250/2018".

As informações sobre a indisponibilidade do sistema e-CAC são, portanto, irrelevantes para se atestar a tempestividade das contrarrazões.

Como a ciência válida ocorreu em 05/04/2018, são tempestivas as contrarrazões apresentadas em 20/04/2018.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte suscita uma preliminar de não conhecimento do recurso. Ela argumenta que a decisão recorrida aplicou entendimento em linha com a Súmula CARF nº 105, afastando a aplicação concomitante das penalidades em questão, e que, desse modo, não há como se admitir o Recurso Especial ora contrarrazado, em atenção ao disposto no artigo 67, §3º, do Anexo II do novo Regimento Interno deste E. Conselho.

Quanto a essa preliminar de não conhecimento, não compartilho do entendimento de que o recurso especial da PGFN está procurando contrariar a Súmula CARF nº 105.

Essa 1ª Turma da CSRF vem reconhecendo, a meu ver com razão, que a partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007 é juridicamente possível a exigência da multa isolada pela falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, mesmo que também seja imposta multa de ofício pela falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos ao final do respectivo ano-calendário.

Transcrevo o que constou sobre essa matéria em acórdão de minha relatoria, Acórdão nº 9101-002.449, de 22/09/2016:

Até o advento da MP nº 351/2007 e da Lei nº 11.488/2007, a multa isolada devida por ausência de pagamento das estimativa mensais de IRPJ e de CSLL tinha a seguinte previsão:

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

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

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

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

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídicas 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;

(...)

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei nº 9.430/1996:

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:

(...)

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.

(...)

Observem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"; passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser pago na forma prevista no art. 2º da mesma lei; (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no caput do artigo ("calculadas

sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do §1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a multicitada Súmula CARF nº 105:

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

Com o advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúvida interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Conforme expus na rejeição da arguição preliminar de não conhecimento do recurso especial da PGFN, apresentada pela contribuinte, não considero razoável se considerar que tenha sido casual a expressa menção, pela Súmula CARF nº 105, do dispositivo que tipificou a multa isolada ali mencionada. A Súmula foi editada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014, muitos anos após as mudanças redacionais introduzidas pela Lei nº 11.488/2007. Caso a egrégia Turma quisesse se referir indiscriminadamente a qualquer multa isolada, anterior ou posterior à alteração da redação do art. 44, o teria feito simplesmente deixando de mencionar o art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste mesmo sentido já se manifestou a CSRF no Acórdão nº 9101-00.947, cujo voto condutor assim se pronunciou:

"Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir **"sobre a totalidade ou diferença de tributo"**, mas apenas sobre **"valor do pagamento mensal"** a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.

Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária

para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007, portanto, após os fatos de que tratam os autos.

No caso presente, em relação ao ano-calendário 1998, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação a CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como dito acima, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e por força do princípio da consunção, não pode subsistir." (Grifou-se)

Interpretando a *contrario sensu* a referida decisão, conclui-se que, a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007, não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas.

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007."

Nesse mesmo sentido destaco ainda, a título exemplificativo, os Acórdãos nºs 9101-002.414 e 9101-002.445, assim como o Acórdão nº 9101-002.438, que esgotou em definitivo a matéria.

É importante frisar que a Súmula CARF nº 105 é explícita ao mencionar a impossibilidade de cobrança concomitante da "multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996" com a "multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual".

A menção expressa ao "art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996" deixa claro que a própria Súmula CARF nº 105 restringiu sua aplicação às estimativas referentes até o ano-calendário de 2006. Isto porque, a partir de 2007, em razão das alterações introduzidas pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), a multa isolada passou a estar prevista no art. 44, inciso II, "b", da Lei 9.430/1996, e a referida súmula, que foi aprovada em 2014, não fez qualquer menção a esse dispositivo (que é de 2007).

Como estamos tratando aqui de fatos ocorridos nos anos-calendário 2007 e 2008, é improcedente a preliminar de não conhecimento do recurso especial da PGFN.

Tudo o que foi dito acima em relação à preliminar também serve para endossar a manutenção da multa isolada por falta de estimativas mensais.

Mesmo assim, considero oportuno reproduzir os fundamentos de uma outra decisão do CARF, o Acórdão nº 1802-001.408, em que foi negado provimento a recurso voluntário do contribuinte que pedia o cancelamento da multa isolada, a partir do mesmo tipo de argumentação das contrarrazões que foram apresentadas nos presentes autos:

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênia para dele divergir quanto à multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais.

A previsão dessa penalidade está contida no art. 44 da Lei 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela Lei 11.488/2007, já vigentes à época dos fatos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I – (...)

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

a) (...)

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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

Ao determinar que a multa isolada será aplicada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, a norma legal evidencia aspectos importantes.

Primeiramente, a clareza do texto não admite outra leitura, senão a de que a referida multa será aplicada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa (...)”. Não há espaço para outra interpretação, a menos que se admita o afastamento de norma legal vigente, tarefa que não compete à Administração Tributária.

Além disso, a hermenêutica jurídica ensina que se deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade. Nesse caso, um entendimento contrário (de que essa multa não incidiria em caso de prejuízo ...) implicaria na supressão ou inutilidade de todo o adendo estabelecido na alínea “b” acima transcrita (ainda que tenha sido apurado prejuízo ...).

Vê-se também que o texto diz “ainda que tenha sido apurado prejuízo” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo...”, numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Tais aspectos não deixam nenhuma dúvida de que as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro.

Sua natureza jurídica, inclusive, a faz destoar totalmente do padrão traçado pelo art. 113 do CTN (que trata das obrigações tributárias), pois ela é uma obrigação que surge antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

Seu pagamento, por outro lado, nada extingue, gerando apenas um registro contábil de crédito a favor do contribuinte, a ser aproveitado no futuro.

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação subsiste mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido no ajuste.

Com mais razão, portanto, ela deve existir quando há tributo devido ao final do ano, e é esse o nosso caso.

Realmente não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido no ajuste), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

Ainda que assim não fosse, caberia assinalar que não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.

Finalmente, é preciso ressaltar que não há um regime de tributação de IRPJ/ CSLL em que o contribuinte apure o tributo anualmente e o recolha somente no ajuste, com vencimento no último dia útil do mês de março do ano subsequente.

O que há é um regime de apuração anual (opcional) no qual o contribuinte fica obrigado a realizar recolhimentos mensais no decorrer do ano, por meio de estimativas, ressalvada a possibilidade de suspender ou reduzir estes recolhimentos mensais mediante a elaboração de balancetes cumulativos de suspensão ou redução desta obrigação.

Fosse o caso de um tributo com fato gerador instantâneo, ocorrido em 31 de dezembro, e com vencimento no mês de março subsequente, todo o problema relativo ao descumprimento da obrigação estaria resolvido (compensado) pela multa normal de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996, com as suas devidas majorações, quando cabíveis.

Mas tratando-se de tributo com fato gerador complexo, como é o caso do IRPJ e da CSLL, em que a opção pela apuração anual impõe também a obrigação de recolhimentos mensais (as chamadas “antecipações”), a multa de 75%, embora puna o descumprimento da obrigação vencida em março do ano seguinte (ajuste anual), não resolve todos os problemas, porque ela não compensa o atraso no ingresso dos recursos, que deveriam ter sido recolhidos ao longo do próprio ano.

O prejuízo sofrido pelos cofres públicos em relação ao atraso nas “antecipações” ficaria a descoberto, não fosse a multa isolada em questão, que está prevista justamente para preencher esta lacuna, dando eficácia ao regime de apuração anual com estimativas mensais.

Se não houvesse essa multa isolada, nenhum contribuinte faria recolhimento de estimativas mensais, deixando para recolher todo o tributo de uma só vez, e somente no ajuste, em março do ano seguinte.

Vejo com bastante clareza que a multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

Com efeito, estamos diante de penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância de multas.

Nestes termos, também em relação à multa isolada, nego provimento ao recurso voluntário.

A aplicação das duas penalidades mencionadas acima é perfeitamente possível, uma vez que elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos.

O voto acima transcrito elucida com clareza esses aspectos.

A contribuinte, ao deduzir despesas indevidas no curso dos anos-calendário de 2007 e 2008, acarretou dois prejuízos aos cofres públicos. Um deles, é de não ter recolhido integralmente, em 31/03/2008 e 31/03/2009, o tributo devido no ajuste anual (o que justifica a multa de ofício exigida juntamente com o tributo lançado). Antes disso, porém, já havia causado outro prejuízo, na medida em que valores já deveriam ter ingressado nos cofres públicos no curso dos próprios anos de 2007 e 2008, via recolhimento de estimativas mensais (o que justifica a multa isolada por falta das "antecipações").

Não é razoável pensar que a multa isolada somente pode ser exigida quando não existe valor de principal a ser exigido, na hipótese de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, ou de já se ter recolhido o tributo.

Ora, se a multa isolada deve ser aplicada "ainda" que não haja tributo devido no ajuste (em razão de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme o texto da lei), com mais razão ela deve ser exigida se há tributo devido ao final do ano, e ainda não quitado.

A noção de justiça força essa conclusão, e o fato de a lei utilizar a expressão "ainda", apenas a confirma.

Não seria razoável punir por falta de "antecipações" aquele que nada deveu no ajuste anual, e exonerar dessa penalidade aquele que era realmente devedor de tributo.

Também não há nenhuma dúvida quanto à possibilidade de aplicação da multa isolada após o fim do ano-calendário a que corresponde a estimativa faltante.

O texto da lei diz que a pessoa jurídica que deixar de recolher estimativa fica sujeita à multa isolada "ainda que tenha sido apurado prejuízo" e não "ainda que venha a ser apurado prejuízo...", numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Processo nº 10480.723383/2010-76
Acórdão n.º **9101-003.900**

CSRF-T1
Fl. 25

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007.

Assim, voto no sentido de CONHECER da divergência sobre a multa isolada e, em relação ao mérito dessa matéria, voto para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo