



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.730850/2014-48
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.830 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de fevereiro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BCI BRASIL CHINA IMPORTADORA S/A

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

Ano-calendário: 2011

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

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 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.

A partir do advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, 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, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

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 maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1301-003.742**, de 21/02/2019 (fls. 1.867/1.882), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF/MF, que **(i)** rejeitou a preliminar de nulidade arguida no recurso; e **(ii)** cancelou a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Do Auto de Infração

O processo trata de Autos de Infração (fls. 2/20), relativo à **IRPJ e da CSLL**, período de apuração: ano calendário 2011, lançado com imposto, contribuição, juros de mora, Multa de Ofício e Multa exigida Isoladamente.

Conforme o contido no quadro “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” dos Autos de Infração, bem como do Relatório Fiscal de fls. 22/33, a Fiscalização relata que foram constatadas as seguintes infrações:

a) Antecipação de custos ou despesas/ falta de recolhimentos do IRPJ e da CSLL: devido a antecipação de despesas no montante de R\$15.598.750,43 referentes ao ano-calendário de 2011, acarretando postergação de pagamento do IRPJ e da CSLL para o período posterior (2012) e reduzindo indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2011. A antecipação das despesas gerou falta de pagamentos do IRPJ e da CSLL concernentes ao período encerrado em 31/12/2011, como também procedeu à imputação do imposto e da contribuição que deveriam ter sido pagos e foram postergados para o 1º, 2º e 3º trimestres de 2012 (Art. 273 do RIR/99), e

b) Falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada: em 2011 o contribuinte optou pelo regime de tributação do lucro real anual, porém não efetuou pagamento a título de estimativas do IRPJ e da CSLL relativamente aos meses de janeiro a setembro de 2011, os quais foram apurados com base em balancetes de suspensão, conforme DIPJ apresentada. Dessa forma, foi aplicada a correspondente multa isolada.

Da Impugnação e Decisão de Primeira Instância

O contribuinte foi cientificado da exigência fiscal e apresentou a Impugnação de fls. 1.746/1.793, alegando em sua defesa que:

- requer a nulidade do lançamento pelo fato de que teria sido deficientemente motivado e instruído, prejudicando o seu direito de defesa;
- afirma que a ação fiscal não havia sido concluída no prazo de 120 dias contados da intimação do Termo de Início da Ação Fiscal, portanto ensejaria a nulidade do lançamento;
- nulidade do lançamento por carecer de motivação em virtude de completa falta de descrição dos custos ou despesas que teriam sido antecipados e que haviam ensejado a redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, implicando em falta de recolhimento;

- cerceamento do seu direito de defesa em razão da impossibilidade de identificar quais custos ou despesas haviam sido glosados;

- aduz ser ilegal a aplicação conjunta da multa de ofício incidente sobre o valor do tributo não recolhido ao final do ano-calendário e da multa isolada incidente sobre os valores das estimativas mensais pretensamente não recolhidas, em razão da dupla sanção sobre a mesma base de incidência (*bis in idem*); reproduz julgados do CARF neste sentido;

- argumenta ser confiscatória a multa aplicada por corresponder a 198% do suposto crédito principal apurado, desrespeitando o artigo 150 da Constituição Federal;

- pede que o percentual da multa aplicada seja reduzido para 20% do valor do crédito tributário principal tal qual teria sido estabelecido pelo STF; e

Requer pela produção de todas as provas admitidas em processo administrativo, inclusive a juntada de novos documentos.

A DRJ em Recife (PE), apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **11-54.582**, de 27 de janeiro de 2017, (fls. 1.803/1.811), decidiu no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário lançado, nos seguintes termos:

a) nulidade do lançamento: não há que se falar de nulidade, pois a exigência fiscal foi lavrada por pessoa competente e sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, e dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida;

b) cerceamento do direito de defesa: não há que se falar em cerceamento do direito de defesa durante a ação fiscal, posto que se trata de fase pré-processual em que se verifica o cumprimento das obrigações tributárias;

c) limitação do período fiscalizado e irregularidade do lançamento: rejeita-se a preliminar arguida de nulidade do lançamento baseada no entendimento de que o Termo de Início de Fiscalização limita o período em que se pode efetuar o lançamento;

d) antecipação de custos/despesas - falta de recolhimento do IRPJ e CSLL: considerou não impugnada essa matéria por não estar contestada expressamente pela Contribuinte;

e) multa isolada - falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada: uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista na Lei nº 9.430, de 1996;

f) multa isolada e multa proporcional: é cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao IRPJ e CSLL devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas;

g) inconstitucionalidade de lei e da multa confiscatória: as autoridades administrativas são incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade, tarefa privativa do Poder Judiciário.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 1.828/1.843, solicitando que seja acolhida a preliminar de nulidade, e no mérito, que seja dado provimento ao recurso, alegando basicamente que:

- a nulidade do processo de fiscalização em virtude da sua prorrogação e conclusão extemporânea;
- da inaplicabilidade da multa isolada após o encerramento do ano-calendário;
- presença do benefício da denúncia espontânea pois a Recorrente teria reconhecido que o lançamento das despesas foi efetuado por equívoco, e foi devidamente estornado no ano seguinte, antes do procedimento fiscal;
- ilegalidade da aplicação conjunta das multas de ofício e isolada; e
- do caráter confiscatório da multa aplicada, devendo ser reduzida para o percentual de 20%, como estabelecido pelo STF.

Decisão de 2ª Instância/CARF

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no Acórdão nº 1301-003.742, de 21/02/2019 (fls. 1.867/1.882), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da **1ª Seção** de Julgamento do CARF/MF, que **(i)** rejeitou a preliminar de nulidade e **(ii)** cancelou a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Nessa decisão, a Turma assentou que:

- quanto a nulidade do procedimento administrativo: que o prazo para autoridade fiscal concluir o procedimento fiscal pode ser prorrogado sucessivamente com ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos;
- antecipação de custos ou despesas x denúncia espontânea: o fato de o contribuinte reconhecer que contabilizou despesas antecipadamente por equívoco, sem que tenha havido o pagamento do tributo devido, não configura o instituto da denúncia espontânea;
- a multa isolada x exigência cumulativa com a multa de ofício: a multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base;
- argumentação de vedação ao confisco, cabe ao poder judiciário apreciar. Não cabe ao CARF se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária; Sumula CARF nº 2;
- tributação reflexa à CSLL: aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal do IRPJ.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Cientificada do Acórdão nº 1301-003.742, de 21/02/2019, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 1.903/1.922), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado pelos julgadores, trazendo a seguinte matéria para ser confrontada: à **possibilidade de exigência de multa isolada concomitante com a multa de ofício e não aplicação do princípio da consunção, em face da alteração legislativa promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.**

Defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido o Recurso Especial apresentado e, no mérito que seja negado provimento, para que seja reformada a decisão recorrida, restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade.

Para comprovação da divergência, apresentou, a título de **paradigmas** os Acórdãos nºs 1101-001.057 e 1802-001.592, alegando que:

O **Acórdão recorrido** registrou que, encerrado o ano base, já não seria juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só poderia exigir o valor devido e não as antecipações. Assentou que o CARF e STJ tem julgados no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I, nos termos da redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Com relação à Súmula CARF nº 105, observou que ela seria aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006 e, em que pese esse não ser o caso dos autos, consignou inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorra do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual.

Já no primeiro **paradigma** (Acórdão nº 1101-001.057), com relação à multa isolada, após examinar a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007, no art. 44, da Lei nº 9.430/96, consignou que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade isolada ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações nesse momento, por inexistência de IRPJ ou CPLL devidos na apuração anual. Registrou ser cabível a imposição das duas multas concomitantemente: (i) a de ofício, de 75%, 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, e (ii) a isolada, de 50%, sobre a falta de recolhimento de estimativas mensais.

No segundo **paradigma** (Acórdão nº 1802-001.592), analisando o disposto no art. 44, da Lei nº 9.430/96, em sua nova redação, observou que as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há, entre estimativas e tributo devido ao 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 que, cada uma dessas penalidades pune uma conduta diferente e autônoma.

No exame de Admissibilidade do Recurso Especial, concluiu-se que os casos analisados pelo Acórdão recorrido e pelos paradigmas são similares, no entanto, as conclusões dos Colegiados foram distintas, portanto, caracterizada a divergência jurisprudencial suscitada.

O Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de julgamento/CARF, então, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 1.925/1.933, **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões do Contribuinte

Devidamente cientificada do Acórdão nº 1301-003.742, de 21/02/2019, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de sua análise de admissibilidade (dando seguimento), o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 1.949/1.954, em resumo, requerendo que seja negado conhecimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e caso não seja este o entendimento sufragado, requer que, no mérito, seja negado seu provimento.

Aduz que no caso em tela, a decisão recorrida expressamente consignou seu entendimento com base na Súmula CARF nº 105, sendo, portanto, inatacável mediante interposição de Recurso Especial, tal como pretende a PGFN. Ressalta que o §3º do art. 67 do RICARF determina que **não** cabe Recurso Especial de decisão de qualquer das turmas que **aplique Súmula** de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF.

No caso de ser admitido, que o Recurso Especial seja integralmente rejeitado, mantendo-se o entendimento do Acórdão recorrido quanto à impossibilidade de concomitância das multas isolada e de ofício, com base na Súmula CARF n.º 105.

Conforme prorrogação de competência dada a esta 3ª Turma da CSRF (Portaria CARF n.º 15.081, de 2020), o processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de julgamento/CARF de fls. 1.925/1.933, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

No entanto, em suas contrarrazões, o Contribuinte assevera que no caso em tela, a decisão recorrida expressamente consignou seu entendimento com base na Súmula CARF n.º 105, sendo, portanto, inatacável mediante interposição de Recurso Especial, pretensão da PGFN.

Pois bem. A divergência aqui discutida é exclusivamente em relação à matéria: "**à possibilidade de exigência de multa isolada concomitante com a multa de ofício e não aplicação do princípio da consunção, em face da alteração legislativa do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.**"

Entendo que não assiste razão ao Contribuinte. O disposto no §3º do art. 67 do RICARF (Portaria MF n.º 343, de 2015), que determina que não cabe Recurso Especial de decisão de qualquer das Turmas que adote Súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) ou do CARF. Veja-se:

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

§ 1º (...)

§ 3º **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.

(...). (Grifei)

No entanto, como pode ser verificado no Acórdão recorrido n.º 1301-003.742, verifica-se no voto condutor que, expressamente, **não empregou ao caso**, o conteúdo da **Súmula CARF n.º 82 e, tampouco a Súmula CARF n.º 105.**

Os trechos em que foi feita referência às referidas Súmulas, estão no texto do Voto Vencido, bem como, no Voto Vencedor, mesmo assim, em ambos os casos foram descartados a aplicação das Súmulas. Veja-se trechos que faz referência às respectivas Súmulas:

Voto Vencido fls. 1.874 e 1.876:

“(…) Primeiramente, **cumpra esclarecer que a Súmula CARF nº 82 diz respeito à impossibilidade de lançamento de ofício da estimativa propriamente dita, e não de multa por descumprimento da obrigação de antecipar o recolhimento do tributo**”.

“(…) Havia discussão acerca da possibilidade de concomitância da multa isolada e de ofício. **Foi editada a Súmula CARF nº 105** que impedia a exigência simultânea de ambas as penalidades. **Todavia essa súmula foi editada levando em consideração a redação da lei nº 9.430/96, sem as alterações promovidas pela lei nº 11.488/2007.**

As discussões acerca da **concomitância das multas restaram pacificadas quando referentes a imposição de multa isolada até o ano-calendário 2006. A partir do ano-calendário 2007, abrem-se novamente as divergências**”. (Grifei)

Voto Vencedor – fl. 1.879:

“(…) De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, 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.”**

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos. (Grifei)

Com efeito, em que pese o Acórdão recorrido, ser posterior à Súmula CARF nº 105 (aprovada em 2014), verifica-se que o conteúdo da referida Súmula, foi utilizado pelo recorrido apenas como um argumento à sua tese principal. O Colegiado observou que ela seria aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006 e, em que pese esse não ser o caso dos autos, consignou inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorra do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual.

Portanto, deve ser conhecido o Recurso Especial do contribuinte, pois o RI-CARF expressamente veda a sua interposição quando o julgado hostilizado **aplicar** o conteúdo de Súmula, o que, como demonstrado acima, não ocorreu no caso.

Diante do acima exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. Cinge-se a controvérsia exclusivamente em relação à matéria; **“à possibilidade de exigência de multa isolada concomitante com a multa de ofício e não aplicação do princípio da consunção, em face da alteração legislativa do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996”**.

No Acórdão recorrido, decidiu no sentido de que a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais (ano-calendário 2011), não pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício (75%) devida por conta da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual.

De outro lado, a Fazenda Nacional, aduz sobre a possibilidade de concomitância da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativas mensais com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

Pois bem. Como relatado, a Fiscalização apurou antecipação de custos ou despesas/falta de recolhimentos do IRPJ e da CSLL devido a antecipação de despesas referentes ao ano-calendário de 2011, acarretando postergação de pagamento do IRPJ e da CSLL para o período posterior (2012) e reduzindo indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2011. A antecipação das despesas gerou falta de pagamentos do IRPJ e da CSLL concernentes ao período encerrado em 31/12/2011, como também procedeu à imputação do imposto e da contribuição que deveriam ter sido pagos e foram postergados para o 1º, 2º e 3º trimestres de 2012 (art. 273 do RIR/99).

Constatou-se ainda a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, uma vez que em 2011, o contribuinte optou pelo regime de tributação do lucro real anual, porém não efetuou nenhum pagamento a título de estimativas do IRPJ e da CSLL relativamente aos meses de janeiro a setembro de 2011, os quais foram apurados com base em balancetes de suspensão, conforme DIPJ apresentada. **Dessa forma, foi aplicada a correspondente multa isolada.**

O Enquadramento Legal, dado pela Fiscalização às fls. 6 e 15, do Auto de Infração, referente aos Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2011 e 30/09/2011, foi: *art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.*

Como se vê, o objeto da contestação se refere ao entendimento exposto no Acórdão recorrido no sentido de que a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais pode ser cobrada concomitantemente com a multa de ofício devida por conta da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual.

Esta matéria é recorrente neste Conselho e foi objeto de discussão em várias sessões, como recente decidido pelo **Acórdão nº 9101-003.585**, de 08/05/2018 e **Acórdão nº 9101-004.067** de 13/03/2019 da 1ª Turma da CSRF (PAF nº 16682.720878/2013-04), sendo este ultimo de lavra do Voto Vencedor elaborado pelo *Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa* (Redator designado), que subscrevo as considerações tecidas, que concordo e adoto-as como razão de decidir, com forte no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto:

“(…) 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.

(...)

Observa-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.

Mas 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.

Friso 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".

Tendo sido a Súmula editada pela 1ª Turma da CSRF apenas em 08/12/2014, muito tempo após a revogação do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e o início da vigência da Lei nº 11.488/1997, seria esperado que ela fizesse alguma referência genérica como "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser

exigida (...)" caso não desejasse se referir especificamente à multa isolada prevista no dispositivo revogado em 2007.

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, ajustouse 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. Resumindo: 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, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

Desta forma, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte, **para fins de confirmar a exigência das multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.**

Entendo que a multa isolada, relativa à antecipação mensal do tributo, por estimativa, e a multa de ofício, relativa ao tributo devido ao final do período, têm objetivos claramente distintos, protegendo bens jurídicos diversos, quais sejam: (a) enquanto a multa de ofício, relativa ao tributo devido ao final do período, protege o crédito tributário em si, (b) a multa isolada, relativa à antecipação mensal do tributo, por estimativa, protege o fluxo financeiro

da União, garantindo a realização do orçamento e permitindo que os ingressos esperados estejam coordenados com as despesas previstas.

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, de 1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para a infração apurada no ano-calendário de 2011.

Posto isto, é de se dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para fins de restabelecer as multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2011.

Conclusão

Desta forma, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, para, no **mérito, dar-lhe** provimento, restabelecendo-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, conjuntamente com multa de ofício.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos