



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

Processo nº 10950.002642/2010-48
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-003.830 – 1ª Turma**
Sessão de 02 de outubro de 2018
Matéria MULTA ISOLADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AUTORAMA AUTOMOVEIS UMUARAMA LIMITADA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSASIS DO IRPJ E DA CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Luís Flávio Neto (relator), que não conheceu. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente.

Processo nº 10950.002642/2010-48
Acórdão n.º **9101-003.830**

CSRF-T1
Fl. 3

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “PFN” ou “**recorrente**”), em face do Acórdão nº **1401-001.058** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), em que é interessada AUTORAMA AUTOMÓVEIS UMUARAMA LIMITADA.

O recurso especial versa sobre a aplicação concomitante da multa isolada, prevista no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.448/07, e da multa de ofício de 75%, prescrita no inciso I do mesmo dispositivo da Lei nº 9.430/96. A exigência se refere ao ano-calendário de **2007**.

O acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para cancelar a multa isolada, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

NULIDADE DO LANÇAMENTO - DEFICIÊNCIA NA SUA FORMALIZAÇÃO - É incabível a arguição de nulidade do lançamento se na sua formalização foram observados os preceitos do Art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Ainda mais quando constata-se que nos autos existem os elementos de provas necessários à solução do litígio e a infração está perfeitamente demonstrada e tipificada o que permitiu a impugnante articular perfeitamente a sua defesa, não demonstrando qualquer dúvida quanto ao ilícito fiscal que lhe foi imputado.

APURAÇÃO ANUAL. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSTERIOR PARCELAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

Procedente a autuação de ofício de débito de IRPJ, apuração anual, apurado em DIPJ entregue, porém não recolhido nem confessado pelo contribuinte, sendo que os valores das estimativas mensais extintas mediante parcelamento contratado depois da ciência do lançamento fiscal, devem ser considerados por ocasião da cobrança.

DIFERENÇAS APURADAS ENTRE O ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO.

A falta ou insuficiência de recolhimentos IRPJ e CSLL, não confessados ou confessados não espontaneamente constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário.

MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO.

Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que

prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base imponível, bem como pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da ao repetição da sanção tributária.

A PFN interpôs recurso especial contra a aludida decisão, a fim de que seja restabelecida a exigência de multa isolada, mesmo que em concomitância com a multa de ofício (**e-fls. 627 e seg.**), o qual foi admitido por despacho (**e-fls. 647 e seg.**).

O contribuinte apresentou contrarrazões, em que requer seja negado provimento ao recurso especial, tendo em vista que o acórdão recorrido estaria em consonância com a jurisprudência deste Tribunal (**e-fls. 663 e seg.**).

O contribuinte também apresentou recurso especial (**e-fls. 781 e seg.**), ao qual foi negado seguimento (**e-fls. 848 e seg.**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator

CONHECIMENTO

O recurso especial interposto pela PFN foi tempestivo, fazendo-se necessário analisar se preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Ocorre que os acórdãos indicados pela recorrente como paradigmáticos de divergência, embora ainda não tenha sido objeto de reforma, encontra-se em desacordo com a Súmula n. 105 do CARF, aprovada na sessão de 08.12.2014.

No caso concreto, discute-se a cumulação da multa de ofício com a multa isolada pela não apuração de estimativas, atinente a período posterior a vigência da Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007 (fruto da conversão da Medida Provisória 351/2007). Portanto, para que a conclusão quanto ao não conhecimento do recurso especial interposto pela PFN, é imperioso analisar se as alterações introduzidas pela aludida norma afetaram a própria incidência da súmula aos períodos lhe sucederam.

Em sua redação original, o art. 44 da Lei n. 9.430/96 assim prescrevia:

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;

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

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

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

Com a redação que lhe foi pela Lei n. 11.488/2007, o dispositivo passou a dispor:

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.

Tanto no RICARF vigente à época da enunciação da Súmula n. 105 do CARF (08.12.2014) quanto no atual, em uma espécie de *julgamento por amostragem*, são levados à apreciação dos Conselheiros deste Tribunal, determinado número de julgados sobre a matéria, consideradas capazes de possibilitar a “mais precisa percepção possível não apenas da questão de direito cuja relevância há de se aferir, como também do conflito em que ela se insere”¹. Os casos selecionados devem propiciar à ventilação dos mais relevantes argumentos no tocante a interpretação que deve ser atribuída à legislação federal, pois a norma decorrente da súmula deverá ser aplicada a todos os demais casos que apresentem questão de direito equivalente.

Por esse arcabouço jurídico, atribui-se à súmula do CARF, então, a feição de precedente com “força necessária para servir como *ratio decidendi* para o juiz subsequente”². Com a súmula, os fundamentos adotados nos acórdãos paradigmáticos que provocaram a sua enunciação de todos os demais casos que vierem a ser submetidos ao CARF.

Uma súmula do CARF é, portanto, veículo para *ratio decidendi* presente nos acórdãos paradigmáticos que provocaram a sua enunciação, para que este seja obrigatoriamente aplicado a todos os processos que tratem da mesma matéria, por quaisquer julgadores deste Tribunal.

Nesse seguir, a norma enunciada pelo CARF, por meio de súmula, deverá ser aplicada à generalidade dos processos que forem conduzidos em massa perante este Tribunal, com a reprodução a decisões *in concreto* da *ratio decidendi* em questão. Trata-se a súmula do CARF, portanto, de *norma geral e concreta*³.

Para a solução do presente caso, é preciso compreender essa relação de complementariedade: a *ratio decidendi* dos acórdãos paradigmas se desprendem da respectiva súmula, nem esta deve ser aplicável a hipóteses que não estariam abrangidas pela *ratio decidendi* dos referidos paradigmas. Em outras palavras, como a súmula é *norma geral e concreta* que veicula a *ratio decidendi* outrora presente em reiterados *acórdão individuais e concretos*, a sua aplicação é restrita às situações que sejam equivalentes àquelas tratadas nos referidos acórdãos paradigmáticos. A aplicação de uma súmula a um caso concreto pressupõe

¹ TALAMINI, Eduardo. Julgamento de recursos no STJ ‘por amostragem’. Informativo Justen, Pereira Oliveira e Talamini, 2008. Disponível em www.justen.com.br/informativo.

² À semelhança do que ocorre com os recursos repetitivos do STJ. A respeito destes, vide: MESQUITA, José Ignácio Botelho et al. A repercussão geral e os recursos repetitivos: economia, direito e política, In: Revista de Processo, São Paulo, v. 38, n. 220, p. 13-32, jun. 2013, p. 29.

³ Vide, sobre o tema: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35-41.

que as *premissas fáticas* e as *normas questionadas* neste sejam equivalentes às *premissas fáticas* e as *normas questionadas* nos paradigmas que ensejaram a súmula.

A compreensão dos acórdãos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF é, portanto, fundamental para a correta aplicação desta.

No caso, duas *ratio decidendi* podem ser abstraídas dos fundamentos dos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF. A primeira delas é que **pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração de estimativas mensais é absorvida pela multa de ofício**. É o que se observa de suas respectivas ementas, a seguir transcritas:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 2001

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

(CSRF, 9101-001.261, de 22/11/2011)

Neste acórdão, houve a transcrição integral dos fundamentos adotados em outro julgamento da CSRF (acórdão CSRF/01-05.838, de 15.04.2008), que restou assim ementado:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício. 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE

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

calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Recurso especial negado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

(...)

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

(CSRF, 9101-001.307, de 24/04/2012)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

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

CARF, 3ª Turma Especial, 1ª Seção, 1803-001.263, de 10/04/2012

A segunda *ratio decidendi* que se abstrair dos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF é que **não é cabível o lançamento de multa isolada, cuja base de cálculo seja**

coincidente ou esteja está inserida na base de cálculo das multas de ofício. É o que se observa de suas respectivas ementas, a seguir transcritas:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000.

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

Recurso Especial do Procurador conhecido e não provido.

(CSRF, 9101-001.203, de 17/10/2011)

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

IR-FONTE. AFASTAMENTO. O próprio lançamento tributário em razão da desconsideração do planejamento fiscal já atribuiu as respectivas saídas de valores a causa e seus beneficiários.

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

Recurso especial do Procurador negado.

(CSRF, 9101-001.238, de 21.11.2011)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

(...)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

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

(CARF, 1ªC/2ªTO, 1102-00.748, de 09.05.2012)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de penalidades, está prevista no artigo 173, I do CTN, apresentando-se regular a exigência formalizada dentro deste prazo. Por sua vez, em relação aos tributos, havendo antecipação de recolhimentos o prazo é contado na forma do art. 150, §4o. do CTN.

MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base). (...)

(CARF, 4ªC/2ªTO, 1402-001.217, de 04.10.2012)

Em todos esses julgados, portanto, compreendeu-se não ser cabível o lançamento de multa isolada, quando:

- a sua base de cálculo seja coincidente ou esteja inserida na base de cálculo das multas de ofício;
- pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração de estimativas mensais deva ser absorvida pela multa de ofício.

A consequência que a introdução da Lei nº 11.488/07 trouxe em relação as multas isoladas aplicadas no caso de não recolhimento das estimativas foi a redução do seu percentual, por tratar-se, de infração de menor potencial ofensivo. É o que se extrai da própria exposição de motivos da MP nº 351/07, a saber:

*(...) 8. A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de **reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente**, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de*

ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

Nesse cenário, compreendo que mesmo após as alterações introduzidas pelo referido documento normativo, ambos os fundamentos permanecem válidos, aplicando-se a lógica da consunção e a base de cálculo da multa isolada está inserida na base de cálculo das multas de ofício.

Conclui-se, portanto, a aludida alteração em nada afeta a imperiosidade da Súmula nº 105 que deve ser aplicada ao presente caso, o que impede seja conhecido o recurso especial interposto pela PFN, sob pena de ofensa ao art. 67 do RICARF.

MÉRITO

Por restar vencido quanto ao não conhecimento do recurso especial interposto pela PFN, passo à análise de seu mérito.

O cerne da contenda consiste em saber se a *multa isolada* pelo não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSL deve ser cobrada cumulativamente com a multa de ofício, na hipótese de auto de infração lavrado após o término do exercício fiscal.

No caso, mesmo após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007 no art. 44 da Lei n. 9.430/96, a questão deve ser analisada com vistas à teoria da consunção. Esse é o entendimento que vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça (doravante “STJ”).

Recentemente, no REsp nº 1.496.354/PR, o STJ decidiu ser necessário aplicar o princípio da consunção na interpretação do art. 44 da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, a fim de afastar a exigência da isolada, absorvida pela multa de ofício. A referida decisão restou assim ementada:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na

declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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 n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Em seu voto, acompanhado pela unanimidade da Segunda Turma da 1ª Seção do STJ, o i. Ministro HUMBERTO MARTINS, relator do referido julgado, assim explicitou os fundamentos, *in verbis*:

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Em decisão posterior, no REsp 1.499.389/PB, o STJ novamente vivificou o princípio da consunção, para afastar a cumulação da multa de ofício com a multa isolada. A referida decisão restou assim ementada:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(STJ, AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015)

É fundamental notar que a *ratio decidendi* presente nos referidos julgados do STJ, que se detiveram às aludidas normas sancionatórias após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007, não é distinta das *ratio decidendi* adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

É o que se observa dos fundamentos do acórdão 01-05.838, proferido pela CSRF em 15.04.2008, da relatoria do então Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, *in verbis*:

“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

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

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

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

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado no final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.”

Nesse seguir, após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007, o mesmo dilema quanto à *consunção*, anteriormente enfrentado pelo CARF, permanece presente e, conforme o entendimento mantido pelo STJ, deve ser solucionado da mesma forma: a impossibilidade de cobrança da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

Compreendo que a solução adotada pelo STJ é a mais adequada, não havendo razão para afastar-se a *ratio decidendi* da Súmula n. 105 para fatos ocorridos após a edição da Lei n. 11.488/2007, especialmente por força do *princípio da consunção*.

Além disso, no acórdão 1102-00.748, referido acima entre os paradigmas da Súmula n. 105 do CARF, a então Conselheira ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA consignou que o fundamento para a proibição da cumulação da multa de ofício com a multa isolada se daria pelo fato da base de cálculo desta estar compreendida na base de cálculo daquela, *in verbis*:

“No caso destes autos, constata-se que o valor da base de cálculo da multa isolada está inserido na base de cálculo da multa de ofício.

Levando-se em conta que é o bem público que deve ser protegido, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento fiscal, sobre base de cálculo de idêntico valor, implicaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicaria duas punições, que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.

A *ratio decidendi* adotada nesse julgado, mesmo proferido com vistas à redação original da Lei n. 9.430/96, é perfeitamente aplicável às normas sancionatórias estabelecidas pela Lei n. 11.488/2007: enquanto na redação original a base de cálculo na multa isolada e da multa de ofício seria idêntica, com a redação vigente a partir de 2007, não haverá necessária coincidência, embora seja certo que “o valor da base de cálculo da multa isolada está inserido na base de cálculo da multa de ofício”.

Compreendo, assim, que deve ser mantida a *ratio decidendi* que inspirou a prolação da Súmula n. 105 do CARF, inclusive nos fatos ocorridos sob a vigência da Lei n. 11.488/2007, como é o caso dos autos.

Voto, portanto, pelo NÃO CONHECIMENTO do recurso especial interposto pela PFN e, no mérito, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo - Redator designado

Abordo neste voto os pontos a respeito dos quais divirjo dos entendimentos expostos pelo i. Conselheiro Relator, com a devida vênia.

O nobre Relator restou vencido quanto: (i) ao não conhecimento do recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN); e (ii) à negativa de provimento ao mesmo recurso, no que diz respeito à única matéria recorrida que obteve seguimento para apreciação por esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), relacionada à possibilidade de cobrança concomitante das multas isolada e de ofício relativas ao ano-calendário 2007.

Passo, então, a expor o entendimento que prevaleceu no Colegiado a respeito dos referidos temas.

I) Conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional

O recurso especial da PGFN narra que o acórdão recorrido teria afastado a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996, em relação a período posterior ao advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), por considerar ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício.

Assim teria se inaugurado dissenso jurisprudencial entre a decisão recorrida e os acórdãos paradigmas nº 1401-000.761 e nº 9101-00.947, que defenderiam a legitimidade, a partir do ano-calendário 2007, da aplicação cumulativa das duas multas de ofício (a devida pela falta de pagamento do tributo apurado ao final do ano-calendário e a decorrente do não recolhimento das estimativas mensais, previstas respectivamente no inciso I e na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996), uma vez que decorrem de infrações diversas e não configuram *bis in idem*.

O i. Conselheiro Relator deste julgamento votou pelo não conhecimento do recurso especial fazendário em relação à matéria sob o argumento de que os acórdãos paradigmas indicados pela PGFN estariam em desacordo com a Súmula CARF nº 105. Analisando as decisões paradigmáticas que fundamentaram a edição da referida Súmula CARF, o nobre Relator defende que suas duas *ratio decidendi* não teriam sido afetados pela alteração que a Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.844/2007) promoveu na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Segundo a tese defendida, os fundamentos da Súmula CARF nº 105, que permaneceriam válidos para o ano-calendário 2007, são: i) pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais é absorvida pela multa de ofício pela falta de pagamento do tributo calculado ao final do período de apuração; e ii) não é cabível o lançamento de multa isolada porque sua base de cálculo é coincidente ou está inserida na base de cálculo da multa de ofício.

Divirjo de tal entendimento.

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". Observe-se que o dispositivo legal que fundamenta a cobrança da multa de ofício não é mencionado.

Sendo assim, é bastante provável que a intenção da 1ª Turma da CSRF tenha sido exatamente a de delimitar a vedação de aplicação concomitante à multa isolada fundamentada especificamente no inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Caso a menção ao dispositivo legal tivesse sido feita de forma despretensiosa, apenas com a intenção de identificar de que multa isolada a Súmula estaria tratando, provavelmente a referência à multa de ofício também viria acompanhada da identificação do dispositivo legal que a fundamenta.

Além disso, 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 11.488/2007, 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.

A previsão legal da multa aplicada isoladamente foi significativamente alterada em janeiro de 2007. Na redação anterior, contida no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, previa-se a exigência de multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, no caso de a pessoa jurídica sujeita ao pagamento do IRPJ e da CSLL, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996, deixar de fazê-lo, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente. O percentual da multa aplicável era de 75%.

Já com a redação introduzida pela MP nº 351/2007 e pela Lei nº 11.488/2007, prevê-se no art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/1996 a cobrança de multa isolada de 50%, calculada sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

Verifica-se, portanto, que houve alterações expressas e significativas na base de cálculo e nos percentuais aplicáveis à multa isolada. Desta forma, não é possível afirmar, em sede de análise do conhecimento do recurso e sem adentrarmos no mérito da discussão, que a Súmula CARF nº 105 abrangeria também o ano-calendário de 2007 e posteriores.

Diante do exposto, entendo inaplicáveis ao caso sob análise as restrições tipificadas no § 3º ou no inciso III do § 12 do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), razão pela qual CONHEÇO do recurso especial da PGFN em relação à cobrança concomitante das multas de ofício e isolada relacionada ao ano-calendário 2007.

II) Mérito

O recurso especial da Fazenda Nacional contesta o entendimento exposto no acórdão recorrido de que seria incabível a cobrança concomitante das multas de ofício e isolada após o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações de IRPJ e CSLL. Segundo aquele julgado, neste momento a base impositiva para fins de aplicação de multa é somente aquela que suportará o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, sendo possível apenas a aplicação da multa de ofício prevista no inciso I do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Embora o voto vencedor do Acórdão nº 1401-001.058 expressamente se refira, em sua fundamentação, à multa isolada tipificada no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/1996, supõe-se que a tese ali defendida aplique-se também à multa isolada prevista na nova redação do art. 44 (na alínea "b" de seu inciso II), já alterada pela Medida Provisória nº 351/2007 (posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), uma vez que os créditos tributários discutidos nos presentes autos referem-se ao ano-calendário 2007.

O i. Conselheiro Relator votou por negar provimento ao recurso fazendário, defendendo que a *ratio decidendi* que fundamentou a edição da Súmula CARF nº 105 (a necessidade de aplicação do princípio da consunção e o fato de a base de cálculo da multa isolada estar inserida na base de cálculo da multa de ofício) continuou válida sob a nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 a partir de 2007.

O voto do nobre Conselheiro Relator restou vencido, tendo prevalecido no Colegiado as razões que passo a expor.

Até o advento da MP nº 351/2007, convertida na 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 legal:

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 recolhido na forma prevista no art. 2º da mesma lei; e (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 já mencionada 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 no tópico relativo ao conhecimento do recurso especial da PGFN, não considero razoável a ilação de que possa ter 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. Ao citar expressamente o dispositivo, a Súmula deixa claro que a cobrança concomitante a que se opõe é aquela que envolve a multa isolada fundamentada na antiga redação do art. 44, antes das alterações promovidas pela Lei nº 11.844/2007.

Neste mesmo sentido já se manifestou esta 1ª Turma da CSRF, no recente Acórdão nº 9101-003.597, cujo voto condutor trouxe:

*"Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a incidir sobre o **valor** do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95. A alteração legislativa decorreu do claro propósito de contornar a jurisprudência dominante, ao trazer ao mundo jurídico que a multa isolada não mais incidirá sobre um tributo antecipado, como o próprio caput do artigo 44 sugeria, em sua redação original, ao estabelecer que, "nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição". Com a Lei nº 11.488/2007, a multa isolada é aplicada sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento integral da estimativa que compõe o esperado fluxo de caixa da União, embora não mais incidente sobre a totalidade ou diferença da antecipação de tributo não recolhida, mas incidente sobre o **valor** do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao final do ano-calendário, caso lhe falte o devido suporte em balanço de suspensão ou redução.*

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da

totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

*A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida **isoladamente** do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.*

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de declaração e declaração inexata; para o inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, bis in idem." (destaques no original)

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, quando teve início a vigência da MP nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.844/2007.

Portanto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional para restabelecer a exigência das multas isoladas exoneradas pelo acórdão recorrido, em relação ao ano-calendário 2007.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo