



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11634.720237/2016-46
ACÓRDÃO	1102-002.026 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUPERMERCADO ALIANÇA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

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

A partir do ano-calendário 2007, 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, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica aplica-se, no que couber, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito que vincula os respectivos lançamentos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Gabriel Campelo de Carvalho (relator), Cristiane Pires McNaughton e Gustavo Schneider Fossati, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cassiano Romulo Soares.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho – Relator

Assinado Digitalmente

Cassiano Romulo Soares – Redator designado

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rafael Zedral (substituto[a] integral), Cristiane Pires Mcnaughton, Cassiano Romulo Soares, Gustavo Schneider Fossati, Gabriel Campelo de Carvalho, Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Lizandro Rodrigues de Sousa.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Supermercado Aliança Ltda. em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve integralmente o crédito tributário relativo à multa isolada exigida em razão da falta de recolhimento de estimativas mensais do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no ano-calendário de 2011.

O crédito tributário originalmente constituído nos autos totalizou R\$ 854.812,01, abrangendo IRPJ, CSLL PIS e COFINS, todos relativos a fatos geradores ocorridos em 2011, acrescidos de juros de mora, de multa de ofício proporcional de setenta e cinco por cento e, no que toca ao IRPJ e à CSLL, de multa isolada de cinquenta por cento incidente sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, esta última totalizando R\$ 199.637,43, sendo R\$ 125.426,89 referentes ao IRPJ e R\$ 74.210,54 referentes à CSLL.

O procedimento teve origem no cruzamento de informações prestadas pela própria contribuinte na DIPJ com as informações fornecidas por terceiros nas Declarações de Operações com Cartões de Crédito (Decred) e nas Declarações de Movimentações Financeiras (Dimof), do qual a fiscalização identificou indícios de irregularidades na apuração do IRPJ e tributos reflexos relativos aos anos-calendário de 2010 e 2011. A apuração relativa ao ano-calendário de 2010 foi

objeto de procedimento fiscal autônomo, encerrado parcialmente em momento anterior, ficando o presente processo restrito ao ano-calendário de 2011.

No início da ação fiscal, a contribuinte foi instada a apresentar atos constitutivos e alterações contratuais, Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), memória de cálculo da CSLL, ECD, extratos bancários de todas as contas movimentadas no período, extratos analíticos e sintéticos das operações com operadoras de cartões de crédito e débito, contratos firmados com tais operadoras, livros fiscais do ICMS e planilhas de apuração do PIS e da COFINS.

A contribuinte havia optado, para o ano-calendário de 2011, pela tributação com base no lucro real anual, conforme informação constante da ficha 02 da DIPJ do exercício de 2012 e do Lalur do mesmo período. Tal opção implica, por força do art. 2º da Lei nº 9.430/1996, o recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL apurados na forma de estimativa, mediante aplicação dos percentuais legais sobre a receita bruta, ou por meio de balancetes mensais de suspensão ou redução, com apuração definitiva do lucro real em 31 de dezembro do ano-calendário.

Da análise dos documentos apresentados, a fiscalização constatou que a contribuinte, embora possuísse escrituração contábil regular, não declarou qualquer valor a título de IRPJ e de CSLL nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) mensais do ano-calendário de 2011, tanto no que se refere às estimativas mensais quanto ao valor da apuração anual.

A DIPJ do exercício de 2012 foi entregue contendo apenas as informações cadastrais, sem registro dos valores apurados. Os Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), embora apresentados mensalmente, foram entregues sem apuração do PIS e da COFINS, registrando-se nas DCTF apenas o valor simbólico de R\$ 0,01 mensais a título de PIS.

Quanto ao IRPJ e à CSLL, a fiscalização extraiu do Lalur e da ECD apresentados pela contribuinte o lucro operacional escriturado no valor de R\$ 362.829,78, ao qual foram acrescidas adições de R\$ 7.009,55, alcançando-se lucro real de R\$ 369.839,33. Sobre essa base apurou-se IRPJ devido, incluído o adicional de dez por cento sobre o excedente de R\$ 240.000,00 anuais, no montante de R\$ 68.459,82, e CSLL devida no valor de R\$ 33.285,53, todos não declarados pela contribuinte.

Quanto ao PIS/Pasep e à Cofins, a apuração foi mais complexa. As planilhas mensais apresentadas pela contribuinte foram cotejadas com os dados constantes da ECD, das Dimof, das bases do ICMS e, especialmente, das Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) emitidas pelos fornecedores pessoas jurídicas no período.

Constatou-se inconsistência entre as deduções pretendidas pela contribuinte a título de aquisições sem direito a crédito (alíquota zero, tributação monofásica, substituição tributária e aquisições de pessoas físicas) e os dados extraídos das NF-e, em razão de a contribuinte não ter discriminado a natureza das mercadorias por meio do código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) ou da descrição textual.

A fiscalização então segregou as aquisições conforme o tratamento tributário aplicável, considerando os produtos com alíquota zero, monofásicos e em substituição tributária extraídos das NF-e dos fornecedores pessoas jurídicas, as aquisições de pessoas físicas conforme informado pela contribuinte, e o crédito presumido na aquisição de carne bovina, na forma da Lei nº 12.058/2009 e da Instrução Normativa RFB nº 977/2009, calculado pelas alíquotas reduzidas de 0,66% e 3,04%.

Foram igualmente promovidos ajustes na base de cálculo dos débitos para excluir das receitas com alíquota zero o macarrão e as massas, cuja redução a zero somente passou a vigorar a partir de 1º de dezembro de 2011 por força da Medida Provisória nº 552/2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.655/2012.

As despesas de energia elétrica utilizadas para apropriação de crédito foram substituídas pelos valores constantes da ECD, em razão da inconsistência dos valores informados nas planilhas da contribuinte. Ao final, apurou-se PIS/Pasep devido no valor de R\$ 33.487,48 e Cofins devida no valor de R\$ 154.245,41, distribuídos pelos doze meses do ano-calendário.

Em razão da opção pela apuração anual do lucro real, que obriga ao recolhimento mensal por estimativa do IRPJ e da CSLL, e diante da ausência de tais antecipações, a fiscalização aplicou a multa isolada de cinquenta por cento prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

A base de cálculo dessa multa foi obtida a partir do faturamento mensal extraído da ECD, sobre o qual se aplicaram os percentuais legais de presunção de oito por cento para o IRPJ e doze por cento para a CSLL, alcançando-se IRPJ estimado mensal e CSLL estimada mensal sobre os quais incidiu o percentual de cinquenta por cento. Sobre o tributo apurado no ajuste anual, foi aplicada cumulativamente a multa de ofício proporcional de setenta e cinco por cento prevista no art. 44, inciso I, da mesma lei. Os juros de mora foram calculados pela taxa Selic acumulada mensalmente, na forma do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação parcial, declarando que se insurgia exclusivamente contra a multa isolada de cinquenta por cento, sem questionar o crédito tributário principal, a multa de ofício proporcional e os juros de mora. Em razão dessa limitação do objeto, foi lavrado termo de transferência de crédito tributário, deslocando-se para o processo administrativo nº 10930-721.487/2015-13 os débitos relativos aos quatro tributos acompanhados das respectivas multas de ofício proporcionais, permanecendo controlado no presente feito apenas o crédito relativo à multa isolada.

Em sua impugnação, conforme extraído do relatório da DRJ, a contribuinte sustentou, em essência, os seguintes pontos:

- I. ressalta, primeiramente, que a impugnação está sendo formulada exclusivamente em relação à multa isolada;
- II. tendo em vista que as estimativas correspondem a antecipação do imposto devido no ajuste anual, tanto a multa isolada como a multa de ofício decorrem da mesma situação fática, qual seja, a ausência de recolhimento do tributo;

- III. a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 previa a possibilidade de aplicação da multa de ofício de 75% juntamente com o tributo, quando este não houvesse sido pago, ou, alternativamente, de forma isolada, nas hipóteses em que não podia ser exigida juntamente com o tributo devido;
- IV. apesar de a Lei nº 11.488/2007 não ter alterado a disciplina jurídica da multa isolada, a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 era mais clara quanto à aplicação de forma alternativa das multas, de ofício ou isolada, acima explicada;
- V. logo, é incabível a aplicação concomitante da multa de ofício com a multa isolada, conforme estabelece a própria legislação de regência; além de constituir em *bis in idem*, é uma duplicação da penalidade sobre o valor da receita omitida;
- VI. o CARF aprovou a Súmula nº 105 que consolidou o entendimento de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício;
- VII. a multa de ofício de 75%, se somada à multa isolada de 50%, é superior ao considerável pelo STF, caracterizando afronta aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, se constituindo em verdadeiro confisco;
- VIII. e, como o CARF sumulou a matéria acolhendo o reclamo dos contribuintes, a manutenção da multa isolada em apreço violaria, inclusive, o princípio constitucional da igualdade ou isonomia, na medida em que outros contribuintes, em iguais condições, tiveram anulada a multa isolada quando cumulativamente aplicada com as multas de ofício;
- IX. sendo assim, deve ser cancelada a multa isolada, eis que fixada em desacordo com a legislação de regência.

A decisão de primeira instância julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente, no presente processo, o crédito remanescente relativo às multas isoladas de IRPJ e CSLL. O acórdão proferido recebeu a ementa transcrita a seguir:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2011 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2011 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de

recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

A DRJ fundamentou sua decisão na distinção entre a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e a redação atual, dada pela Lei nº 11.488/2007, sustentando que a Súmula CARF nº 105, invocada pela contribuinte, reporta-se expressamente ao art. 44, § 1º, inciso IV, dispositivo que se localizava na redação anterior à alteração legislativa de 2007 e que foi objeto dos acórdãos precedentes que sedimentaram o entendimento sumulado, não alcançando, portanto, os lançamentos fundados na nova redação do dispositivo.

Reconheceu que, na redação original do art. 44, a multa tinha como base de cálculo a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, conforme o caput, e que a aplicação cumulativa das multas dos incisos I e IV do § 1º poderia ser questionada por aparente identidade de base de cálculo, falha redacional que muito contribuiu para a sedimentação do entendimento consubstanciado na Súmula nº 105.

Sustentou, contudo, inexistirem dúvidas quanto à atual redação do art. 44, dada pela Lei nº 11.488/2007, na qual a multa de ofício de setenta e cinco por cento incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, conforme o inciso I, enquanto a multa isolada de cinquenta por cento incide sobre o valor do pagamento mensal a título de estimativa que deixar de ser efetuado, conforme o inciso II, alínea "b", configurando materialidades e bases de cálculo expressamente distintas.

A inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105 à nova redação do dispositivo seria confirmada, segundo a DRJ, pela jurisprudência do CARF, citando-se precedentes da Câmara Superior e de turmas ordinárias no sentido de que, a partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada passou a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, configurando duas materialidades distintas, uma referente ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e outra referente ao não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

Quanto aos argumentos de ordem constitucional, a DRJ ressaltou ser vedado aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 59, caput, do Decreto nº 7.574/2011 e da Súmula CARF nº 2, motivo pelo qual deixou de analisar as alegadas violações aos princípios da vedação ao confisco, da razoabilidade, da proporcionalidade e da isonomia.

Irresignada com a decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual reitera, em sua quase totalidade, os argumentos deduzidos em sede de impugnação.

Em relação ao que foi sustentado naquela fase, a recorrente acrescenta, no plano da decisão recorrida, o argumento de que a manutenção da multa isolada, embora as decisões das instâncias superiores não vinculem formalmente o órgão julgador a quo, contraria os princípios da segurança jurídica, da igualdade, da isonomia e da economia processual, que recomendariam a sua observância para evitar maiores ônus ao próprio Fisco com novos dispêndios na via administrativa e judicial em discussão de questão que entende já pacificada na última instância administrativa e no Poder Judiciário.

Ao final, requer seja dado provimento ao recurso voluntário para reformar a decisão de primeira instância e cancelar a multa isolada, por ter sido aplicada em desacordo com a legislação de regência.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Gabriel Campelo de Carvalho, Relator

Admissibilidade

A recorrente teve ciência da decisão recorrida em 05/12/2020 e interpôs o presente recurso em 17/12/2020, portanto tempestivo. Atendido os demais requisitos exigidos no decreto 70.235/1972, dele o conheço.

Mérito

A controvérsia submetida a julgamento restringe-se à possibilidade de exigência cumulativa, em relação a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2011, da multa de ofício proporcional de setenta e cinco por cento prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, incidente sobre o IRPJ e a CSLL apurados no ajuste anual, com a multa isolada de cinquenta por cento prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", do mesmo diploma legal, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, incidente sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas.

A decisão recorrida manteve a exigência cumulativa das duas penalidades, com fundamento na distinção de materialidades e bases de cálculo introduzida pela Lei nº 11.488/2007, concluindo que a Súmula CARF nº 105 não alcançaria os fatos geradores posteriores à alteração legislativa de 2007, por reportar-se expressamente ao art. 44, § 1º, inciso IV, da redação original da Lei nº 9.430/1996.

A questão, contudo, deve ser examinada à luz da ratio decidendi que orientou a formação da Súmula CARF nº 105, a qual transcende a referência literal ao dispositivo legal mencionado em seu enunciado. Com efeito, ao analisar matéria idêntica à presente, inclusive com expressa consideração de fatos geradores ocorridos sob a vigência da nova redação do art. 44

dada pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 9101-005.080, determinou o cancelamento das multas isoladas independentemente do marco temporal da alteração legislativa, por compreender que o cerne decisório dos acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica de saturação punitiva decorrente da coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária, fundamento que subsiste íntegro no sistema jurídico independentemente da reorganização topográfica promovida pela Lei nº 11.488/2007.

A razão de decidir daquele precedente é inteiramente aplicável ao caso dos autos. A alteração legislativa de 2007 deslocou a previsão da multa isolada do § 1º, inciso IV, para o caput, inciso II, alínea "b", do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, e reduziu o seu percentual de setenta e cinco para cinquenta por cento.

Não obstante essas modificações formais, o elemento nuclear que fundamentou a vedação à cumulação das duas penalidades permanece presente: ambas decorrem do inadimplemento do mesmo tributo, o IRPJ e a CSLL apurados no regime do lucro real anual, diferenciando-se apenas pelo momento em que a infração é considerada verificada, se ao longo do ano-calendário, no que toca às estimativas mensais, ou ao seu encerramento, no que toca ao ajuste definitivo.

A relação entre o não recolhimento das estimativas mensais e o não pagamento do tributo apurado em 31 de dezembro é de meio para fim, ou de etapa preparatória para a infração principal. O regime de estimativa mensal, previsto no art. 2º da Lei nº 9.430/1996, constitui mecanismo de antecipação do tributo que somente se aperfeiçoa como obrigação definitiva ao término do ano-calendário.

A falta de recolhimento das antecipações mensais é, portanto, conduta que integra o iter de inadimplemento do tributo anual, não configurando ilícito autônomo e independente quando, ao final do período, o próprio tributo definitivo também não é recolhido e sobre ele incide a multa de ofício proporcional.

A aplicação do princípio da consunção ao caso impõe que a penalidade pela infração preparatória, consistente no não recolhimento das estimativas mensais, seja absorvida pela penalidade aplicada à infração principal, consistente no não recolhimento do tributo apurado ao final do ano-calendário.

A multa de ofício de setenta e cinco por cento, exigida sobre a totalidade do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual, já sanciona, em sua dimensão punitiva, a integralidade do inadimplemento tributário verificado no período, tornando excessiva e juridicamente intolerável a imposição adicional da multa isolada pelo mesmo substrato fático.

A circunstância de os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua redação atual, apresentarem bases de cálculo formalmente distintas, sendo a multa de ofício calculada sobre o tributo devido no ajuste anual e a multa isolada calculada sobre o valor de cada estimativa

mensal não recolhida, não afasta essa conclusão. A distinção formal das bases de cálculo não elide a identidade material do inadimplemento sancionado, que em ambos os casos é o não recolhimento do IRPJ e da CSLL decorrentes da opção pelo lucro real anual.

Em termos materiais, o valor das estimativas mensais não é senão antecipação provisória do tributo que se apura definitivamente em 31 de dezembro, de modo que sancionar cumulativamente a falta da antecipação e a falta do pagamento definitivo importa em dupla penalização sobre o mesmo inadimplemento tributário, violando a vedação ao bis in idem em matéria sancionatória.

O argumento de que a multa isolada pode ser devida ainda que ao final do ano-calendário se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, hipótese em que não haveria tributo devido no ajuste anual, não altera essa conclusão, porque, nessa situação, inexistiria a multa de ofício concomitante e a multa isolada poderia ser exigida de forma autônoma, sem que houvesse duplicação punitiva.

A vedação à cumulação pressupõe exatamente a coexistência das duas penalidades no mesmo lançamento de ofício, que é precisamente o que ocorre nos presentes autos, nos quais a fiscalização exigiu tanto a multa de ofício proporcional sobre o IRPJ e a CSLL apurados no ajuste anual quanto a multa isolada sobre as estimativas mensais não recolhidas.

Tampouco procede o argumento de que o cancelamento da multa isolada implicaria ausência de sanção pelo descumprimento do dever autônomo de recolher as estimativas mensais. A multa de ofício de setenta e cinco por cento, calculada sobre a totalidade do tributo apurado no ajuste anual, já incorpora, em sua dosimetria, a reprovação pelo inadimplemento ao longo do período de apuração, representando resposta punitiva suficiente e proporcional à conduta do contribuinte que não antecipou e tampouco pagou o tributo definitivo.

Adotando, portanto, a ratio decidendi do Acórdão CSRF nº 9101-005.080, que reconheceu a aplicação do princípio da consunção independentemente da alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007, e afastando a exigência cumulativa das duas penalidades sobre o mesmo inadimplemento tributário, a multa isolada não pode subsistir no presente lançamento.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento para cancelar a multa isolada de cinquenta por cento exigida sobre as estimativas mensais não recolhidas de IRPJ e de CSLL.

Assinado Digitalmente

Gabriel Campelo de Carvalho

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Cassiano Romulo Soares, redator designado.

Em primeiro lugar, destaque-se que o presente voto vencedor se restringe à exigência de multas isoladas, por inadimplemento de estimativas mensais, concomitantemente com a de multa de ofício.

É bem verdade que diversas decisões do CARF caminhavam no sentido pretendido pelo contribuinte, a ponto de a compreensão resultar na edição da Súmula CARF nº 105.

Ocorre que a base legal das penalidades (de ofício e isolada) sofreu sensível alteração, passando a ser contundente quanto à determinação das exigências:

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.

O Ilustre Relator entende que o racional da Súmula CARF nº 105 deve prevalecer, independentemente da redação acima descrita promovida pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante de projeto de conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

Respeitosamente, discordo.

O contribuinte optou pela apuração anual do IRPJ. Tal escolha traz consigo a obrigação de antecipar mensalmente a exação, sob o rótulo de estimativa. O não cumprimento deste dever carrega consigo uma sanção legalmente prevista, ainda que a pessoa jurídica apure base de cálculo negativa da contribuição no encerramento do exercício (Súmula CARF nº 178).

Verificada a transgressão, incumbe à autoridade fiscal a aplicação da penalidade, pois a atividade administrativa de lançamento é plenamente vinculada, sob pena de responsabilização funcional (art. 142 do Código Tributário Nacional).

As multas de ofício e isolada incidem em circunstâncias completamente distintas, ocorridas em momentos distintos, e são calculadas de modos diversos. Não há identidade de hipótese de incidência, de temporalidade, de base impositiva, nem mesmo de alíquota.

Considerada a alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sobrevieram incontáveis julgados deste Conselho em sentido contrário ao almejado pela Recorrente. Trago exemplos:

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

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, 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".

[Acórdão nº 9101-006.602, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]

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

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, 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, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário. **[Acórdão nº 9101-006.543, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2011

[...]

IRPJ E CSLL. MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período. 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, não havendo impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO. POSSIBILIDADE.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória no 351/2007 (posteriormente convertida na Lei no 11.488/2007) no art. 44 da Lei no 9.430/1996 deixa clara a possibilidade de aplicação de ambas as penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. No caso em análise, não se aplica a Súmula CARF no 105, pois a multa isolada foi exigida após as alterações promovidas pela referida Medida Provisória no 351/2007. **[Acórdão nº 9303-014.450, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE, PARA FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF, que diz 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, aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua nova redação, de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. **[Acórdão nº 9303-010.833, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

No caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488 de 2007, prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício. Tal entendimento está expresso na súmula CARF nº 178.

[...]

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

A partir do ano-calendário 2007, 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, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário. **[Acórdão nº 1001-002.943, da 1ª Turma Extraordinária/1ª Seção de Julgamento, relatoria do Conselheiro Sidnei de Sousa Pereira]**

Assim, descabida a alegação de indevida concomitância, bem como da aplicação do princípio penal da consunção.

Mantêm-se, com isso, as multas isoladas exigidas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cassiano Romulo Soares