



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.737186/2011-47
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.833 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de fevereiro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TROPICAL TRANSPORTES IPIRANGA LTDA

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

Ano-calendário: 2008

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, 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 (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama– Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão nº 1301-003.735, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que:

- Por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para, em relação à infração 001, aplicar o resultado da diligência, sintetizado nas fls. 9579/9581, revertendo-se as glosas consideradas comprovadas; e
- Por maioria de votos, cancelar a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

O colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

CUSTOS. COMPROVAÇÃO.

Computam-se na apuração do resultado do exercício os custos que, além de guardarem conexão com a atividade explorada e com a manutenção da fonte de receita, forem comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos.

PROVISÃO INDEDUTÍVEL. EXCLUSÃO. PRESSUPOSTOS.

Para justificar a exclusão de provisão indedutível, torna-se necessário ao contribuinte comprovar que, no período de formação da provisão, o referido valor tenha sido adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, 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 de incidência.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência quanto à matéria “incidência da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, na vigência da Lei 11.488/07.” Trouxe, entre outros, que:

- Não se aplica ao caso o disposto no enunciado n.º 105 da Súmula do CARF, pois os precedentes que renderam a aprovação do verbete tratam de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente ao advento da Medida Provisória n.º 351, convertida na Lei n. 11.488 de 2007, logo, em contexto fático-jurídico diverso;
- É plenamente cabível a incidência da multa isolada por falta de recolhimento mensal, total ou parcial, sobre estimativas mensais, mesmo após o encerramento do ano-calendário;
- Não se pode importar institutos relativos a outros ramos do Direito que não se coadunam com a natureza e as finalidades das obrigações tributárias, como é exemplo o princípio da consunção (Direito Tributário não é lastreado apenas no princípio da retributividade e da prevenção como o Direito Penal, mas se reveste de caráter patrimonial);
- É possível a aplicação conjunta da referida multa isolada prevista no artigo 44, II, b, da Lei n. 9.430/96 com a multa de ofício.

Em despacho às fls. 9726 a 9729, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, admitido a rediscussão da matéria “incidência da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, na vigência da Lei 11.488/07.”

Irresignada, a contribuinte opôs Embargos de Declaração, alegando omissão quanto a análise de documento que entende que comprovou que as provisões discutidas foram devidamente adicionadas na apuração do Lucro Real de anos anteriores.

Foi apresentada petição pelo sujeito passivo, requerendo-se a imediata exoneração da parcela atinente às glosas que foram definitivamente afastadas pelo CARF, procedendo-se ao devido ajuste no Relatório de Consolidação do débito, fazendo refletir o ajuste no correspondente DARF, a fim de que passe a constar “em aberto” apenas o saldo remanescente do processo administrativo nº. 12448.737186/2011-47.

Em despacho DRF, traz:

“[...]”

Interpõe, então, a PFN Recurso Especial, admitido, junto à CSRF. Caracterizada a divergência de interpretações em distintos Acórdãos do Colegiado em relação à “incidência da multa isolada em concomitância com a multa de ofício”, ocorre o dissenso jurisprudencial.

Face ao exposto, diante da admissibilidade do Recurso Especial, bem como do despacho que figura à fl. 9864, procedemos a minuta de cálculo requerida, conforme a seguir se demonstra. [...]”

Foi apresentada outra petição pelo sujeito passivo, requerendo que seja retificado o DARF atinente às multas isoladas de IRPJ (‘cod. 1632’) e CSLL (‘cod. 1649’), a fim de que reflita a exoneração havida nos débitos principais.

Há despacho DRF constando:

“[...]”

Quanto à primeira questão, mediante a possibilidade/dever de iniciar a cobrança dos valores definitivamente constituídos enquanto o órgão julgador de segunda instância não aprecia os embargos apresentados, desmembro a primeira planilha anexada à fl. 9866, conforme a seguir se demonstra.

[...]

Em relação à segunda questão levantada (multa isolada), esclareço que os valores reformados após acórdão do CARF que seguem suspensos aguardando análise do Recurso Especial estão expostos nas planilhas às fls. 9870 e 9871. Ressalto, porém, que tais valores estarão sujeitos à nova análise caso seja

dado provimento aos embargos do contribuinte, devendo o processo retornar a este setor para novos cálculos antes do seu encaminhamento para a CSRF. [...]”

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:

- Primeiramente, os embargos de declaração devem ser encaminhados para julgamento prévio à apreciação do recurso especial fazendário;
- Como bem ressaltou o STJ, ainda que tenha implicado alteração na base de cálculo e alíquota da multa isolada, a mudança de redação do dispositivo não autoriza a sua cumulação com a multa de ofício.
- Porque, repita-se, ainda que presentes diferenças na forma de quantificação das multas, a causa que enseja a aplicação de ambas as penalidades é essencialmente a mesma.
- E, para arrematar, mesmo que houvesse alguma dúvida sobre a interpretação do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007, não se pode olvidar o disposto no art. 112 do CTN: “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: ... II – à natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Em despacho às fls. 10017 a 10023, os embargos de declaração foram rejeitados.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando as seguintes divergências:

- Da nulidade do acórdão recorrido em virtude do não conhecimento da arguição de nulidade formulada pela recorrente;

- Inovação nos critérios utilizados para a apuração dos tributos lançados *ex-officio* em sede de decisão de julgamento – cerceamento do direito de defesa
- Da divergência quanto à possibilidade de operacionalização de ajustes na apuração do lucro real do período.

Em despacho às fls. 10159 a 10167, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Agravo foi interposto contra o despacho que negou seguimento do recurso do sujeito passivo; mas, em despacho de agravo às fls. 10183 a 10195, o agravo foi rejeitado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, conheço o recurso, eis que preenchidos os requisitos constantes do art. 67 do RICARF/2015 – com alterações posteriores. O que concordo com o exame constante de despacho de admissibilidade de recurso às fls. 9726 a 9729.

Quanto à matéria suscitada, qual seja, “incidência da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, na vigência da Lei 11.488/07, sem delongas, por ser matéria conhecida desse colegiado, manifesto minha concordância com o entendimento do acórdão recorrido. O que peço licença para transcrever trechos:

“[...]

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.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802001.408).

Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada 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 pela hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do

mesmo ano-calendário. Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos)."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

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)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

“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 implica, 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 repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

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.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, 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. 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.

Logo, a interpretação (aparente) 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 do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente. [...]”

Tal decisão confere com aquela proferida recentemente no acórdão 9101-005.080, de relatoria do conselheiro Caio Cesar Nader Quintela, que consignou a seguinte ementa:

“CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.”

Em sessões anteriores, já havia externado minha concordância com os fundamentos.

Em vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto à matéria: **“Possibilidade de incidência da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, na vigência da Lei nº 11.488, de 2007”**, conforme passarei a explicar.

O cerne da questão consiste em definir se é legítimo o lançamento, após o encerramento do ano-calendário, da Multa isolada (50%) tendo como base de cálculo as estimativas mensais do tributo não recolhidas de forma cumulativa com a Multa de ofício.

No Acórdão recorrido restou assentado que *“(...) A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, 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 de incidência do imposto”*.

A Fazenda Nacional entende que não se aplica ao caso o disposto no enunciado nº 105 da Súmula do CARF, pois os precedentes que renderam a aprovação do verbete tratam de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente ao advento da Medida Provisória nº 351, convertida na Lei n. 11.488 de 2007, logo, em contexto fático-jurídico diverso e que é plenamente cabível a incidência da multa isolada por falta de recolhimento mensal, total ou parcial, sobre estimativas mensais, mesmo após o encerramento do ano-calendário.

A Fiscalização procedeu a glosa de custos não comprovados, **do ano calendário de 2008**, vez que entendeu que os custos registrados na operação contábil com o histórico de "AJUSTE CONTÁBIL - PROVISÃO DE FRETES", encontravam-se desguarnecidos de documentação hábil e idônea apta a corroborar cada uma das operações mencionadas. O contribuinte excluiu valores em excesso sobre provisões indedutíveis, constituídas para contingências tributárias e para pagamento de participação nos lucros, conforme demonstrativo, extraído do Termo de Constatação Fiscal de fls. 311/315.

O Contribuinte contesta a exigência da **Multa isolada** (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como impossibilidade de **concomitância com a Multa de ofício**, pois representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Pois bem, O artigo 2º da Lei nº. 9.430, de 1996, dispõe que as pessoas jurídicas que optam pelo lucro real com apuração anual de resultados ficam obrigadas ao pagamento do IRPJ e da CSLL, apurados mensalmente, com base na estimativa. Em caso de inadimplemento dessa obrigação tributária, a mesma lei estipulou, em seu art. 44, II, ‘b’, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, a Multa de ofício, exigida isoladamente.

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, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.

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

Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

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

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

Interpretando *a contrario sensu* a referida decisão, conclui-se que, a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007, não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas. 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 2008.

Pelo contrário, penso que a dispensa da multa isolada resultaria em tratamento igual a indivíduos em situações diversas, o que resulta em quebra de isonomia. Para ilustrar essa convicção, peço vênica para apresentar um exemplo ilustrativo.

Considere dois contribuintes com tributo sobre a renda devido no valor de R\$ 15 mil, decorrente exclusivamente de operações em fevereiro. Considere, ainda, que ambos tenham oferecido à tributação R\$ 10 mil e, portanto, estejam sujeitos à lançamento dos demais R\$ 5 mil.

Porém, considere, por fim, que:

a) enquanto o primeiro contribuinte recolheu seus R\$ 10 mil na estimativa de fevereiro, apurando saldo zero a recolher no ajuste;

b) o segundo contribuinte não recolheu seus R\$ 10 mil na estimativa de fevereiro, somente apurando e recolhendo esse valor a título de saldo, no ajuste.

Ora, o lançamento do tributo devido, em ambos os casos, seria de R\$ 5 mil, com multa proporcional e juros de mora. Porém, como o segundo contribuinte não cumpriu o dever de antecipação, fica sujeito também à multa isolada.

Caso contrário, o segundo contribuinte seria beneficiado em detrimento do primeiro, o que fere o critério da isonomia e entendo que a lei foi concebida, justamente, para evitar essa situação.

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 2008.

Conclusão

Ante ao todo acima exposto, voto no sentido para **dar provimento** ao Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos