



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

**Processo n°** 13502.720753/2011-97  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9101-003.834 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 2 de outubro de 2018  
**Matéria** Multas.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COMERCIAL GOOD SUPERMARKET LTDA.

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

Ano-calendário: 2007, 2008

CONCOMITÂNCIA. MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

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, que não conheceu. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Demetrius Nichele Macei e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

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 Fazenda Nacional, em face do acórdão nº 1402-001.445, onde se entendeu, no que interessa ao presente julgamento, que *"é inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007."*

O recurso especial versa sobre a possibilidade de exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional em período posterior à vigência da Lei 11.488/2007 (ACs 2007 e 2008).

Na origem, a autoridade lançadora refez a apuração do resultado da pessoa jurídica com base nas informações constantes dos balancetes de verificação e nesse resultado acrescentou os valores de despesas constantes da rubrica "Outras Despesas Operacionais" (R\$ 391.493,81; em 2007 e R\$ 495.181,72; em 2008) em relação as quais o sujeito passivo, devidamente intimado, não apresentou a documentação comprobatória.

Além disso, foi apurada insuficiência de recolhimento do imposto e contribuição a título de estimativas, implicando na exigência de multa isolada no montante de R\$ 213.450,41; em 2007 e R\$ 128.223,29; em 2008.

O contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela DRJ.

Nesse seguir, foi interposto recurso voluntário pelo contribuinte. Ao julgar esse recurso, a Turma a quo decidiu por dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência da multa isolada. O acórdão recorrido restou assim ementado:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.*

*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula CARF nº 14).*

*SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSÁVEL DE FATO.*

*Correta a responsabilização pelo crédito tributário das pessoas físicas que, mesmo sem vínculo formal com a pessoa jurídica, exercem de fato a atividade empresarial.*

*MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL. INAPLICABILIDADE.*

*É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício aplicada junto com o tributo ao percentual de 75% e cancelar a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto, que votaram por manter a exigência da multa isolada, sendo que o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto também foi vencido na parte em que votou por manter a multa qualificada para o ano-calendário de 2007. Designado o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar para redigir o voto vencedor em relação à multa isolada. Ausente justificadamente, o Conselheiro Paulo Roberto Cortez.*

Cientificada da decisão a Fazenda Nacional interpôs recurso especial, arguindo divergência de interpretação em relação a outras decisões proferidas por diferentes Turmas do CARF.

O recurso da Fazenda foi conhecido pelo despacho do presidente da Câmara. Cientificado do recurso especial, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Com relação ao conhecimento do Recurso da Fazenda, não vejo reparos a serem realizados no despacho de admissibilidade.

Com relação ao mérito, entendo que merece reforma o Acórdão *a quo*.

Inicialmente, importante destacar que entendo não ser aplicável a súmula CARF 105, para períodos posteriores à alteração do artigo 44, da Lei 9.430/96, pela MP 351/07, convertida na Lei 11.488/07. Explico.

A súmula CARF 105 dispõe 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*".

Quando da prolação da referida súmula, o artigo 44, da Lei 9.430/96 previa a exigência de multa de ofício de 75% e multa de 150%, nas hipóteses de caracterização do evidente intuito de fraude.

Tais multas eram aplicadas isoladamente nas hipóteses tratadas no §1º do artigo 44 em questão. Ou seja, tecnicamente, tratava-se de hipóteses de aplicação das multas de ofício, de forma isolada, já que, juridicamente, a função dos parágrafos é regular ou limitar a aplicação das regras trazidas no caput, incisos e alíneas das Leis. Vale a transcrição da referida norma vigente naquele momento:

*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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

*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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

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

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

*II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

*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 prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa*

*para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

Percebam, ainda, que o exame literal dos textos legais acima transcritos evidencia que o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determinava que a multa fosse calculada "sobre a totalidade ou diferença de tributo". Ou seja, as penalidades previstas nos incisos I e II, e no §1º, IV, referiam-se todas à falta de pagamento de tributo.

Foi nesse contexto legal que foram proferidas as decisões que embasaram a súmula CARF 105, cujos principais fundamentos eram que a dupla penalização caracterizava bis in idem e a aplicação do princípio da consunção, onde a aplicação da multa sobre o tributo ou diferença absorvia a multa pela insuficiência ou ausência de antecipação mensal dos tributos.

Pois bem. Com a MP 351/07, posteriormente convertida na Lei 11.488/07, o artigo 44 passa a regular a aplicação de duas multas distintas, quais sejam, de 75% sobre a totalidade ou diferença de tributo e de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Vale a transcrição da referida norma:

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

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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

*(...)*

*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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Percebam que com a nova norma nova multa foi criada no artigo 44, a multa isolada, calculada sobre o valor do pagamento mensal, ao percentual de 50%.

A meu ver, a mens legis de tal alteração legislativa foi de fato a criação de nova multa, pela insuficiência ou ausência de recolhimentos mensais do IRPJ e da CSLL, ou seja, por conduta distinta daquela exigida para aplicação da multa de ofício de 75%.

Vejo, assim, três grandes motivos que distanciam a multa isolada trazida pela MP 351/07 e Lei 11.488/07 daquela prevista anteriormente na mesma Lei 9.430/96.

Primeiro, porque temos duas punições para duas condutas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas.

Segundo, porque a tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre.

Terceiro, porque considerando que a multa isolada é devida ainda que o Contribuinte apure prejuízo fiscal, ela é devida mesmo após encerrado o período de apuração.

Nesse contexto, adoto como razões de decidir, *mutatis mutandis*, o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, proferido no acórdão 1302-001.080, que ousou transcrever:

### ***Das condutas infracionais diferentes***

*Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas.*

*Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.*

*Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.*

*Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e,*

*consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.*

*Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo.*

*Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.*

*Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.*

*Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa.*

*Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.*

#### ***Das diferentes bases para cálculos das multas***

*A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.*

*A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.*

*Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.*

*A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.*

***Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96***

*Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:*

- a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e*
- b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e*
- c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.*

***Da negativa de vigência de lei federal***

*Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais comezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano-calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei no 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.*

Sobre a aplicação do princípio da consunção, considerando que o julgador administrativo é impedido de afastar Lei por inconstitucionalidade e que a alteração legislativa trazida pela MP 351/07, convertida na Lei 11.488/07, em meu entendimento, trouxe nova penalidade, concluo que a aplicação do referido princípio somente poderia ser efetivada no caso pelo poder judiciário, que eventualmente, possa considerar ilegal e inconstitucional a nova multa trazida pela nova Lei.

Assim, voto por dar provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, para manutenção da multa para períodos de apuração ocorridos após a alteração da Lei 9.430/96, pela MP 351/07, convertida na Lei 11.488/07, ou seja, períodos de apuração ocorridos de 2007, inclusive, em diante.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra