



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13896.721116/2015-85  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.834 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 15 de fevereiro de 2022  
**Recorrente** TIISA - INFRAESTRUTURA E INVESTIMENTOS S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO 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 negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Vanessa Marini Ceconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – 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 Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte TIISA – INFRAESTRUTURA E INVESTIMENTOS S.A., com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 1201-002.462**, proferido pela 1.ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1.ª Seção de Julgamento, de 17 de agosto de 2018, o qual decidiu por não conhecer do recurso de ofício, em razão do limite de alçada, e negar provimento ao recurso voluntário. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PROVA INDICIÁRIA. VALIDADE.

A prova indiciária, cuja formação esteja apoiada em um encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes, que examinado em conjunto levem ao convencimento do julgador, é um meio idôneo para justificar uma autuação.

COMPROVAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR EMPRESA INEXISTENTE.

Os documentos emitidos por pessoa jurídica inexistente de fato, apesar de constituída formalmente, consideram-se inidôneos, não se prestam para comprovar a efetiva realização dos serviços neles discriminado nem produzem quaisquer efeitos tributários em favor de terceiros.

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ART. 173, I DO CTN.

Constatada a existência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial submete-se à regra geral prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, flui a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

MULTA QUALIFICADA DE 150%.

Nos lançamentos de ofício, aplica-se multa qualificada de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto não pago, quando caracterizados os casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.

#### MULTA ISOLADA.

Do ano-calendário 2007 em diante, se não efetuado o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada sobre a totalidade ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário, mesmo que lançada a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual.

#### IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Uma vez não comprovada a causa ou motivação dos pagamentos realizados junto ao prestador do serviço, merece aplicação o art. 61 da Lei n.º 8981/95, ficando estes sujeitos à incidência do IRRF à alíquota de 35%.

O acórdão foi confirmado pelo despacho s/n.º, de 20 de maio de 2019, que **rejeitou os embargos de declaração** opostos pelo Contribuinte, afastando a alegação de supostos vícios de omissão no julgado, quanto à impossibilidade de efetiva transferência do ônus econômico do tributo – art. 61,º 1º, Lei n.º 8.981/95; e quanto à ocorrência de pluritributação.

Não resignado com o acórdão, o Contribuinte apresentou recurso especial suscitando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias: i.) à necessidade de afastamento da multa isolada por concomitância; (ii) à efetiva comprovação dos pagamentos realizados, bem assim a identificação do beneficiário dos rendimentos [Legend] e a impossibilidade de exigência do IRRF com efeito de penalidade, incorrendo-se em pluritributação de uma mesma e única renda; (iii) o afastamento da aplicação da multa qualificada de 150% para os débitos de IRRF; e (iv) decadência do IRRF. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 1401-003.185 (i), 1302-002.367 (ii), 1302-003.483 (iii) e 2202-002.242 (iv), respectivamente.

Foi dado seguimento parcial ao recurso especial tão somente com relação à divergência jurisprudencial da matéria (i) concomitância da multa isolada e da multa de ofício, com base no acórdão paradigma n.º 1401-003.185, nos termos do despacho S/N.º, de 18 de outubro de 2019, proferido pelo Presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento:

[...]

A Recorrente logrou êxito na demonstração da divergência:

O ac. recorrido considerou totalmente devidas as multas isoladas quando aplicadas em conjunto com a multa de ofício incidente sobre o valor apurado ao final do exercício após as recomposições do resultado, ficando também assentado que as infrações seriam bem distintas, mormente após a nova redação dada pela Lei n.º 14.888/2007.

De outra banda, no paradigma, em situação assemelhada, foi aplicado o princípio da consunção e abraçou-se o entendimento de que é incabível o lançamento

da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e CSLL, decorrente de procedimento de fiscalização, após o encerramento do exercício, mesmo lidando-se com períodos vigentes a partir de 2007, depois das alterações promovidas pela Lei n.º 14.888/2007, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

[...]

O prosseguimento parcial foi confirmado em despacho em agravo de 02 de março de 2020, o qual foi rejeitado, conforme *decisum* proferido pela Presidente da CSRF.

De outro lado, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial, requerendo a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

### **1 Admissibilidade**

O recurso especial de divergência interposto pelo CONTRIBUINTE atende aos requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

### **2 Mérito**

No mérito, o Recorrente insurge-se quanto ao entendimento do acórdão recorrido pela manutenção da exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, concomitantemente com a multa de ofício, para os valores lançados nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012.

A impossibilidade de cumulação da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSL está consignada na Súmula CARF n.º 105, cuja aplicação é pacífica para os anos-calendário até 2007. Assim dispõe a Súmula:

#### **Súmula CARF n.º 105**

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

## Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

Quanto aos anos-calendário de 2010 a 2012, que são objeto do presente recurso, igualmente se entende por afastar a aplicação da multa isolada cumulada com a multa de ofício. Foram bem expostos os argumentos, pela impossibilidade de cumulação das penalidades, mesmo após a alteração procedida por meio da Lei n.º 11.488/2007 nas prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, no voto vencedor do Acórdão n.º 9101-005.080, de relatoria do Ilustre Conselheiro Caio César Nader Quintella, que reflete o entendimento desta Relatora para o caso em apreço, nos seguintes termos:

## ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF N.º 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 n.º 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.

[...]

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à concomitância. Por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes Moura, Edeli Pereira Bessa e Viviane Vidal Wagner, que lhe deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado) não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro André Mendes de Moura na reunião anterior.

Da fundamentação do voto vencedor, extrai-se os seguintes argumentos:

[...]

O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF n.º 105, verbete este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.*

Ocorre que, entende a I. Relatora que a Súmula CARF n.º 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, pela Lei n.º 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que **a alteração procedida por meio da Lei n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.**

**Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.**

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão n.º 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF n.º 105):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

**OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.**

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

**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. (destacamos)**

**Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.**

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o ius puniendi (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

**Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse bis in idem, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra.**

**Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não**

recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

**Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.**

**Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.**

[...]

(grifos nossos)

Pertinente colacionar também o entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça no Acórdão de Resp nº 1.496.354/PR, no sentido da impossibilidade de cumulação da multa isolada e da multa de ofício, aplicando-se inclusive para os períodos posteriores à vigência da Lei 11.488/2007, pois, ainda que existentes diferenças no método de quantificação das multas, a causa que enseja a aplicação de ambas as penalidades é a mesma:

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.

(REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Portanto, deve ser provido o recurso especial para cancelar as multas isoladas aplicadas nos anos-calendário de 2010 a 2012, referentes à falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSL, seguindo-se o que dispõe a Súmula CARF nº 105.

### 3 Dispositivo

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial do Contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

### Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto à matéria: “Exigência de **multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, concomitantemente com a multa de ofício, na vigência da Lei nº 11.488, de 2007, para os valores lançados nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012**”, conforme passarei a explicar.

A Fiscalização constatou a contabilização de despesas e custos com base em documentos inidôneos, os quais não se prestavam à comprovar a realização dos serviços nele discriminados, emitidos por PJ inexistente de fato, apesar de constituída formalmente. Tais valores foram glosados. Também fora identificada a insuficiência de recolhimento de IRPJ de SCP. Por fim, detectaram-se pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, sob os quais incidiram o IRRF. Aos custos glosados e ao IRRF devido fora aplicada a multa qualificada, às demais infrações apenas a **Multa de ofício**. Ainda há que se falar na aplicação da **Multa isolada** incidente sobre a falta de pagamento de IRPJ e CSLL,

incidentes sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

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 *“Do ano calendário 2007 em diante, se não efetuado o pagamento da estimativa mensal, cabe a imputação de multa isolada sobre a totalidade ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano calendário, mesmo que lançada a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual”*.

Por sua vez o Contribuinte entende que deve ser aplicado o princípio da consunção e entende que é incabível o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e CSLL, após o encerramento do exercício, mesmo lidando-se com períodos vigentes a partir de 2007, depois das alterações promovidas pela Lei n.º 11.488, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

A Fazenda Nacional entende que o não recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa é infração bastante diversa daquela consistente na omissão de receitas apurada ao final do ano-calendário, e nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas.

Pois bem, O artigo 2º da Lei n.º. 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 n.º 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 n.º 9101-003.585**, de 08/05/2018 e **Acórdão n.º 9101-004.067** de 13/03/2019 da 1ª Turma da CSRF (PAF n.º 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 n.º 9.784, de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto:

*“(…) Até o advento da MP n.º 351/2007 e da Lei n.º 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 n.º 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 nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012.

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 vênia 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 2010, 2011, 2012.

## Conclusão

Ante ao todo acima exposto, voto no sentido para **negar provimento** ao Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte, mantendo-se hígido o Acórdão recorrido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Fl. 14 do Acórdão n.º 9303-012.834 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 13896.721116/2015-85