



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.721727/2014-42
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.840 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de fevereiro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VENBO COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA

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

Ano-calendário: 2009, 2011

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTOS 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 dar-lhe provimento, com retorno ao Colegiado de Origem para análise das demais questões de mérito que restaram prejudicadas pela decisão recorrida. Vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe 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 1301-003.431, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, conheceu dos recursos voluntário somente em relação às multas isoladas em face dos pedidos de desistência parcial e, na parte conhecida, por maioria de votos, deu provimento para cancelas a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, restando prejudicados os recursos dos coobrigados no que diz respeito à responsabilidade tributária que lhes foi atribuída.

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

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário:

2009, 2011

Multas Isolada e de Ofício. Concomitância. Impossibilidade.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo, devendo subsistir, nesses casos, a multa de ofício.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- As pessoas jurídicas que optam pelo lucro real com apuração anual de resultados ficam obrigadas ao pagamento do Imposto de Renda e da

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, 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 11.488/07, a multa de ofício, exigida isoladamente;
- A utilização, pelo legislador, da expressão “*ainda*” significa que a multa é exigida tanto na hipótese de apuração de lucro real e base de cálculo positiva da CSLL e/ou do IRPJ, como no caso da apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL e/ou do IRPJ;
- Não fosse assim, o termo “*ainda*” seria desnecessário.

Em despacho às fls. 4220 a 4225, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões contra o Recurso Especial foram apresentadas pelo Ricardo Figueiredo Bomeny, que trouxe, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido;
- Há jurisprudência de Tribunais superiores no mesmo sentido do acórdão recorrido;
- É imprescindível a manutenção do acórdão recorrido que excluiu as multas isoladas impostas no lançamento em harmonia com o ordenamento e a jurisprudência pátria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os requisitos do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores.

Para melhor elucidar, importante recordar:

- Acórdão recorrido:

- Ementa (Destaques meus):

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

Ano-calendário: 2009, 2011

Multas Isolada e de Ofício. Concomitância. Impossibilidade.

*A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, **mas não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo, devendo subsistir, nesses casos, a multa de ofício.**”*

- Voto (Destaques meus):

[...]

Em primeiro lugar, a multa isolada não se destina a apenar omissão de receitas, nem deduções indevidas, exclusões não autorizadas da base de cálculo ou falta de adição ao lucro líquido. Para essas infrações, aplica-se a multa de ofício, cobrada juntamente com o tributo, do qual ela é acessória, pois só tem existência em face do tributo devido. Trata-se, portanto, de multa vinculada ao tributo, diferente da outra que se exige de forma isolada.

A multa isolada, diferentemente da outra, foi instituída para punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixam de recolher as estimativas mensais. Isso porque, encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, pois elas têm natureza de antecipação do tributo apurado no final do período. Encerrado o período base, o

Fisco só pode exigir o valor efetivamente devido, e não as antecipações.

Em resumo, **as estimativas só podem ser cobradas no curso do respectivo período de apuração.**

Até o advento da multa isolada, a norma que determinava o recolhimento das estimativas mensais, àqueles que optassem pelo lucro real anual, não era, na prática, obrigatória, pois destituída de sanção específica para seu descumprimento. Por isso, o recolhimento das estimativas se tornara mera recomendação, a qual o contribuinte atendia se lhe conviesse, porque o descumprimento não tinha consequência.

É nesse contexto que surgiu a figura da multa isolada, cujo propósito específico é punir o descumprimento da norma que impõe, aos que optaram pelo lucro real anual, o recolhimento mensal por estimativa ou, opcionalmente, o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Essa, em linhas gerais, é a finalidade da multa isolada. Para tais situações foi concebida, de modo que, aplicá-la a casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, além de ser um desvio, é uma forma de exacerbar a penalidade, sem previsão legal para tanto.

A par dessas razões, existe ainda um entendimento de que a aplicação da multa vinculada afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. O E. Superior Tribunal de Justiça tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a proferida no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS.

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

Conforme assentado na decisão agravada, a Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996. Confirmam-se:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE. 1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

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

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 28/9/2015). 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, DJe 24/3/2015).

A natureza de cada uma das multas e o entendimento pela prevalência do princípio da consunção foram suficientemente debatidos no REsp 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins. Transcrevo, por oportuno, os fundamentos declinados por Sua Excelência:

Não prospera a pretensão recursal, na medida em que não reconheço a possibilidade de exigência cumulativa de tais multas.

A multa do inciso I é aplicável nos 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".

A multa do inciso II, entretanto, 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 nº 11.488, de 2007)".

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 caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

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

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

Firmado nesses dois fundamentos, afasto a exigência da multa isolada, acompanhando, nas demais questões, o voto do ilustre Conselheiro Relator.[...]”

- Acórdão 1802-001.408:
 - Ementa (Destaques meus):
“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2007
AÇÃO JUDICIAL EM CURSO. MESMO OBJETO. RENÚNCIA VIA ADMINISTRATIVA.

Conforme Súmula firmada por este Conselho, qualquer matéria que seja objeto de qualquer modalidade de discussão judicial não merece apreciação pela via administrativa, sendo cabível apenas a apreciação de matéria distinta da constante no processo judicial.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO - INOCORRÊNCIA

*Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). **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 concomitância de multas. **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.***

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.”

- Voto (Destaques meus):

[...] Vê-se também que o texto diz “ainda que tenha sido apurado prejuízo” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo...”, numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Tais aspectos não deixam nenhuma dúvida de que as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem

com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro.

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação subsiste mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido no ajuste.

Com mais razão, portanto, ela deve existir quando há tributo devido ao final do ano, e é esse o nosso caso.

Realmente não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido no ajuste), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. [...]”

O acórdão recorrido entendeu que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Ou seja, cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo do período. O que, por conseguinte, entendeu que encerrado o período base, o Fisco só pode exigir o valor efetivamente devido, e não as antecipações. Em resumo, que as estimativas só podem ser cobradas no curso do respectivo período de apuração.

O acórdão paradigma entendeu que não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido no ajuste), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Ou seja, reflete entendimento que independe do momento de exigência da multa pela autoridade fiscal.

Sendo assim, considerando a similitude fática e a divergência de entendimento, conheço o Recurso Especial.

No mérito, sem delongas, concordo com o entendimento manifestado no acórdão recorrido, em respeito ao instituto da consunção. De fato, não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

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.

Frise-se tal entendimento o acórdão 9101-005.080 – de setembro/2020, cujo voto vencedor reflete posicionamento do ilustre conselheiro Caio Cesar Nader Quintela:

“[...]”

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 vista de todo o exposto, nego 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 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 2009 e 2011**”, conforme passarei a explicar.

Importa ressaltar que, considerando a similitude fática e a divergência de entendimento comprovado, acompanho a Relatora e **conheço** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Foram lavrados os Autos de infração para exigência de IRPJ e da CSLL, acrescido de multa de ofício qualificada (150%) e juros moratórios, além de exigir Multa de ofício isolada, para os anos calendário de 2009 e 2011, decorrente da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, sobre a base de cálculo estimada. As infrações imputadas foram i) glosa de despesas não comprovadas; ii) amortização de valores não amortizáveis; iii) glosa de exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real, referentes a ágio; iv) glosa de provisões para contingências trabalhistas; v) lucro operacional escriturado e não declarado/tributado e; vi) multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada.

No Acórdão recorrido restou assentado que, a multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não pode ser exigida cumulativamente com a Multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo, devendo subsistir, nesses casos, a multa de ofício.

A Fazenda Nacional alega no especial 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, que 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 e que a utilização, pelo legislador, da expressão “ainda” significa que a multa é exigida tanto na hipótese de apuração de lucro real e base de cálculo positiva da CSLL e/ou do IRPJ, como no caso da apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL e/ou do IRPJ.

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.

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 nos anos-calendário de 2009 e 2011.

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 vênha 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 interposto pela Fazenda Nacional, para fins de restabelecer as Multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, para períodos tratados nestes autos .

Conclusão

Ante ao todo acima exposto, voto no seguinte sentido:

a) para **dar provimento** ao Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo-se as Multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, e

b) determinar o **retorno** dos autos **ao Colegiado a quo**, para apreciação das questões que restaram prejudicadas pela decisão recorrida (os recursos dos coobrigados – responsabilidade tributária).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos