



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13982.000304/2011-73
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.264 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 19 de novembro de 2021
Recorrente MARCOS AIRTON PILZ & CIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

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, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 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 parcial, somente para considerar afastada a concomitância das multas até o ano de 2006. Vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra acórdão nº 1801-001.945, da 1ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

GLOSA DE CUSTOS. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. FRAUDE

Correto o lançamento de ofício que glosa custos apropriados com base em notas fiscais inidôneas e quando a contribuinte não comprova o efetivo recebimento e pagamento das mercadorias supostamente adquiridas.

DECADÊNCIA. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula CARF n.º 72)

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Deve ser mantida a multa qualificada pelo evidente intuito de fraude quando comprovadas as ações ou omissões dolosas tendentes a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, e das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DIFERENÇA ENTRE VALORES ESCRITURADOS, DECLARADOS E RECOLHIDOS.

Devem ser objeto de lançamento de ofício os valores de IRPJ e de CSLL escriturados, apurados pela empresa em DIPJ mas não declarados, ou declarados a menor em DCTF e não recolhidos, ou recolhidos a menor.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, tendo havido apuração e pagamento antecipado, ainda que parcial do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue no prazo de 5 (cinco) anos a contar da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do disposto no parágrafo 4o. do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO

Nos casos de lançamento de ofício, deve ser aplicada a multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor da estimativa mensal de IRPJ e de CSLL que deixou de ser declarada (DCTF)/paga, nos termos do que dispõe a Lei n.º 9.430, de 1996, art. 44, II “b”

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS E COFINS.

O entendimento adotado nos respectivos lançamentos reflexos acompanha o decidido acerca da exigência matriz, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.”

Irresignado, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração em face do r. acórdão, alegando omissão do acórdão sobre argumentação em relação às presunções de fato e presunções legais.

Em despacho às fls. 1168 a 1169, os embargos de declaração interpostos foram rejeitados.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, suscitando divergência em relação às seguintes matérias:

- Inexistência de comprovação de fraude entre as empresas Tozzo e Cia Marcos Airton Pilz e Cia Ltda. Meros indícios de irregularidades para constituir suposta infração tributária; Alega que os documentos apreendidos pelo Ministério Público de Santa Catarina não comprovam a suposta
- Multa qualificada, argumentando que para a exacerbação da multa é necessária a comprovação da presença de dolo específico;
- Multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas – impossibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício – “*bis in idem*”;
- Multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas – impossibilidade de aplicação da multa após o encerramento do ano-calendário;

Em despacho às fls. 1426 a 1439, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo em relação à matéria “exigência da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário”.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que traz que a Câmara Superior de Recursos Fiscais tem precedente no sentido de ser viável a exigência da multa isolada mesmo após o encerramento do ano-calendário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-lo na parte admitida, em respeito ao art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/15. O que concordo com o exame de admissibilidade de recurso constante em despacho. Eis:

“[...]”

O confronto dos acórdãos paradigma e recorrente evidencia que concluem em

sentido oposto no que se refere à possibilidade ou não de se aplicar multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas quando já encerrado o ano-calendário, vez que, ao contrário dos paradigmas o voto condutor do acórdão recorrido se manifesta no sentido de que "a aplicação da multa isolada independe da apuração de resultado positivo, ou seja, é aplicável em qualquer situação, com ou sem base de imposto final, bastando apenas que se constate o dever – não observado de recolher antecipações, mediante estimativas, pouco importando se estas possuem apenas um caráter provisório".

Ainda que se pondere que os acórdãos paradigma e recorrido tratam de multas lançadas com fundamento em redações diferentes do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (os paradigmas na redação anterior à trazida pela Lei nº 11.488, de 2007 - conversão da MP nº 351, de 2007, e o recorrido na redação posterior), verifica-se que a leitura dos paradigmas não indica que aqui a alteração de redação em questão tenha impacto tal que impossibilite a configuração de dissídio jurisprudencial.

Veja-se, por exemplo, que é feito no primeiro paradigma ponderação acerca dos efeitos da regra de aplicabilidade da multa isolada ainda se tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, regra essa que não foi alterada pela nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Confira-se:

Defendem alguns que a conclusão acima contradiz o § 1º, inciso IV, do mesmo

dispositivo legal, que estabelece a aplicação de multa isolada na hipótese de a pessoa jurídica estar sujeita ao pagamento de tributo ou contribuição e deixar de fazê-lo, ainda que tenha prejuízo ou apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Ou seja, por esse enunciado, permaneceria obrigatório o recolhimento por estimativa mesmo se houvesse prejuízo ou base de cálculo negativa.

Essa contradição é apenas aparente.

(...)

Assim, tendo em vista que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, opino no sentido de dar seguimento ao recurso especial especificamente quanto à essa matéria. [...]"

Quanto ao mérito, qual seja, “exigência da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário”, vê-se que essa matéria já é conhecida desse colegiado. O que, sem delongas, me direciono por acolher as razões do contribuinte, eis que concordo com o entendimento manifestado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que consignou em acórdão 9101-005.080, a seguinte ementa:

“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 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.”

Para melhor elucidar, importante transcrever o impecável voto do ilustre conselheiro Caio Cesar Nader Quintella:

“[...]

Da leitura do dispositivo acima transcrito, sobressai que a exigência da multa isolada decorre exatamente da falta de recolhimento das estimativas a que se obriga a pessoa jurídica que, por vontade própria, opta pela apuração anual do imposto, e, ainda, que tal exigência não guarda nenhuma consonância com o quantum apurado ao final do ano calendário, caso contrário não faria sentido a parte final da alínea b do inciso II do caput (“...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”). É preciso ficar claro que o que se está a cobrar do sujeito passivo é a penalidade pelo cometimento de uma infração, e não algum imposto ou contribuição que possa, posteriormente, se demonstrar passível de restituição. Aliás, a inexigibilidade de ofício das próprias estimativas não recolhidas, após o encerramento do ano-calendário, já é inclusive matéria objeto de súmula neste tribunal administrativo (Súmula CARF nº 82). Ademais, a circunstância de as estimativas não recolhidas eventualmente se revelarem, ao final do período de apuração, “indevidas” (ao fundamento de excederem o montante do imposto devido), é absolutamente irrelevante, e não pode servir de fundamento ao afastamento da incidência da norma legal no caso concreto. Aliás, pela própria natureza da sistemática, aqui delineada, é mesmo absolutamente normal e esperado que os recolhimentos mensais se materializem a menor ou a maior que o devido, dando azo, respectivamente, ao saldo de imposto a pagar, ou ao saldo de imposto a ser restituído ou compensado. A conclusão que se impõe, portanto, é que as estimativas mensais devidas constituem obrigação autônoma, pois surgem antes mesmo da ocorrência do fato gerador do tributo, que se dá apenas em 31 de dezembro. Com relação à alegação de que estaria a pessoa jurídica sendo duplamente penalizada por uma única suposta infração, e que, portanto, não poderia haver concomitância da multa isolada com a multa de ofício, cumpre observar que, do quanto restou acima exposto, as motivações que dão azo à aplicação de uma e de outra penalidade são completamente distintas, sendo também distintos os seus fundamentos legais (a multa isolada tem por base legal o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e a multa de ofício tem por base legal o art. 44, inciso I, e §§ 1º e

2º da Lei nº 9.430/96). Além disto, são também distintas as suas bases de cálculo, pois, enquanto a base de cálculo da multa isolada é o valor das estimativas mensalmente devidas, e não recolhidas a tempo próprio, a base de cálculo da multa de ofício é o valor do tributo devido ao final do ano calendário e porventura não recolhido.

As estimativas, ordinariamente, são calculadas com base na aplicação de percentuais sobre a receita bruta da pessoa jurídica. Já o IRPJ e a CSLL devidos ao final do ano são calculados com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas na legislação. Assim, apenas em circunstâncias muito específicas haverá coincidência de valores entre a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo da multa de ofício, de sorte que a mera circunstância de que isto eventualmente venha a ocorrer, não autoriza a conclusão de que estaria havendo dupla apenação por uma mesma infração, posto que a motivação e o fundamento legal que amparam cada uma das penalidades impostas permanecem sendo distintos. Não há, portanto, qualquer vinculação entre a exigência de multa isolada sobre as estimativas não recolhidas e a exigência do tributo devido no final do período de apuração (acompanhado da respectiva multa proporcional). Com tais fundamentos, rejeitam-se os argumentos no sentido da impossibilidade de concomitância de multas sobre uma suposta mesma infração (*bis in idem*). Por fim, deve-se salientar que inexiste, no Direito Tributário, algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, argumento o qual é também ordinariamente invocado como forma de defender tal impossibilidade de “concomitância de multas”. Nada obstante todo o quanto acima exposto, o CARF editou a Súmula 105, cujo teor é o seguinte: 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. Nestes termos, sendo a súmula de observação obrigatória por parte dos conselheiros, há que se reconhecer a improcedência da exigência das multas isoladas lançadas com fundamento no dispositivo legal expressamente citado na súmula (art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996).

[...]”

Por considerar impecável o voto do ilustre conselheiro, dou provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

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 seguinte matéria: **“exigência da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário”**, conforme passarei a explicar.

O recorrido entendeu que nos casos de lançamento de ofício, deve ser aplicada a multa de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor da estimativa mensal de IRPJ e de CSLL que deixou de ser declarada (DCTF)/paga, nos termos do que dispõe o art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430, de 1996. Assentou ainda que, a aplicação da multa isolada independe da apuração de resultado positivo, ou seja, é aplicável em qualquer situação, com ou sem base de imposto final, bastando que se constate o dever não observado de recolher antecipações, mediante estimativas, pouco importando se estas possuem apenas um caráter provisório.

Conforme colocado pela Relatora, de fato, o CARF editou a Súmula nº 105, cujo teor é o seguinte:

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.

Também é certo que, sendo a Súmula de observação obrigatória por parte dos conselheiros, haveria que se reconhecer a improcedência da exigência das multas isoladas lançadas com fundamento no dispositivo legal expressamente citado na Súmula (art. 44 §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996).

No entanto, há que ser ressaltado que, no caso dos autos, a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real, relativamente aos anos-calendário de: **2006, 2007, 2008 e 2009** (falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata), bem como, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996 (na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), no percentual de 50% (cinquenta por cento), exigida sobre o valor da estimativa mensal de IRPJ e de CSLL, que deixou de ser declarada em DCTF e não paga.

O contribuinte aduz que não poderia ser exigida a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais juntamente com a multa de lançamento de ofício porque não pode incidir duas penalidades sobre a mesma infração – dupla punição.

Vale destacar que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades distintas. O que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito.

Pois bem. 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 n.º 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei n.º 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**".
(Grifei)

Assim, 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.

Assim, entendo que somente é aplicável a Súmula CARF nº 105 até o ano calendário de 2006, inclusive e, portanto, 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, a partir do ano calendário de 2007 – uma vez que o fato gerador é posterior ao advento da MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, **dar-lhe parcial provimento**, para aplicação da Súmula CARF nº 105 até o ano calendário de 2006, com a reversão da multa isolada apenas no ano calendário de 2006 e, a partir do ano calendário de 2007 (inclusive), manter a decisão recorrida.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Fl. 12 do Acórdão n.º 9303-012.264 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 13982.000304/2011-73