



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.000423/2009-54
ACÓRDÃO	1201-007.104 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMERCIAL FRANCOI LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah (relator), Renato Rodrigues Gomes e Eduarda Lacerda Kanieski. O Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho foi designado para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah – Relator

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Pires de Santana Filho – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Eduarda Lacerda Kanieski (substituto[a] integral), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Alexandre Evaristo Pinto.

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Autos de Infração de fls. 02/18 por meio dos quais foi constituído o crédito tributário relativo a IRPJ, CSLL, Multa de Ofício, Multa Isolada e consectários legais em decorrência da verificação do recolhimento de IRPJ e CSLL a menor relativamente ao ano-calendário de 2006 e da insuficiência do recolhimento de estimativas ao longo do ano-calendário de 2006.

A insuficiência foi identificada a partir de divergências entre a DIPJ e a DCTF do Contribuinte, tendo ele reconhecido que a DIPJ, que informava base de cálculo superior à DCTF, conteria as informações corretas.

Houve apresentação de Impugnações, uma tratando do Auto de Infração relativo ao IRPJ e a outra tratando do Auto de Infração relativo à CSLL. Ambas, no entanto, foram parciais, questionando apenas a exigência da Multa Isolada decorrente da falta do recolhimento de estimativas. É o que consigna de maneira expressa a e-fl. 131 dos autos:

Inicialmente, cumpre ressaltar que a presente impugnação visa somente contestar o Auto de Infração lavrado, no tocante a Multa exigida isoladamente (código de Receita 6378), no valor de R\$ 146.640,04.

Os valores referentes ao principal, multa e juros de mora serão incluídos no parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009, nos termos dos artigos 4º e 5º da Instrução Normativa RFB nº 968, de 16 de outubro de 2009.

E também à e-fl. 163:

Inicialmente, cumpre ressaltar que a presente **impugnação visa somente** contestar o Auto de Infração lavrado, no tocante a **Multa exigida isoladamente** (código de Receita 6094), no valor de R\$ 53.684,16.

Os valores referentes ao principal, multa e juros de mora serão incluídos no parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009, nos termos dos artigos 4º e 5º da Instrução Normativa RFB nº 968, de 16 de outubro de 2009.

Portanto, remanesce em discussão no presente processo administrativo apenas o crédito tributário correspondente à multa isolada (e juros sobre ela incidentes), exigida em decorrência da insuficiência do recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, cuja imposição foi questionada pelo contribuinte sob os seguintes fundamentos:

- Impossibilidade de aplicação da multa isolada após o final do ano-calendário;
- Ofensa aos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade, e proibição do confisco, razão pela qual a penalidade não poderia superar o montante de 20%.
- Impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa isolada

O Acórdão Recorrido negou provimento à Impugnação.

Consignou que muito embora a defesa tenha alegado que a multa exigida isoladamente teria incidido sob a alíquota de 75%, a alíquota aplicada foi de 50%, em virtude da retroação benigna das alterações promovidas na Lei nº 9.430/96 pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, conforme mandamento contido no art. 106, II, “c” do CTN.

Feita esta consideração, no mérito, negou provimento ao pleito do contribuinte, entendendo que:

- A multa encontraria base legal e conforme suas previsões teria sido aplicada (art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96).
- A Autoridade Administrativa de primeiro grau estaria vinculada ao teor da IN SRF nº 93/97, art. 16.
- As Súmulas do CARF somente possuiriam efeitos vinculantes à administração pública federal quando relacionadas no Anexo Único da Portaria/MF nº 383/2010.
- Ausência de Competência da autoridade administrativa para apreciar a validade das normas legais e alegação de sua inconstitucionalidade.

- Afirma que o lançamento não veiculou a cobrança de juros de mora sobre a multa isolada, pois os valores seriam calculados e atualizados apenas na fase de execução, após a definitividade da decisão administrativa. De todo modo, entendeu que o art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/96, e os arts. 113, § 1º do CTN e 161 do CTN permitiriam a incidência dos juros, na medida em que a penalidade aplicada ao sujeito passivo por inadimplência integra o objeto da relação obrigacional, ou seja, é parte do direito de crédito detido pela Fazenda contra o sujeito passivo, integrando *os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições*, consoante art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Cientificado em 12/04/2016, o Contribuinte Interpôs Recurso Voluntário, reiterando em essência os argumentos tecidos em sua Impugnação.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 - ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do Regimento Interno do CARF.

No mais, o Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Cabe frisar que o contribuinte aduz argumentos de violação a princípios constitucionais.

Ocorre que afastar a aplicabilidade lei com base em princípios constitucionais implicaria, no caso em questão, o reconhecimento de inconstitucionalidade da lei tributária, encontrando óbice na Súmula CARF nº 2, já que a análise de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais extrapola a competência deste Conselho. Trata-se de súmula que entendo obstar o conhecimento desta parcela dos recursos, mas em função do princípio da colegialidade, considerando o entendimento da maioria dos membros deste colegiado, **conheço do recurso também nesta parcela, mas desde já nego provimento ao pedido.**

2 – MÉRITO

No mérito, entendo aplicável o racional da Súmula CARF nº 105.

“Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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.”

Explico:

A matéria em questão é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho. A tese de defesa parte da premissa de que a multa isolada somente poderia ser exigida conjuntamente ao lançamento de ofício voltado à exigência das estimativas não quitadas, por isso, defende o Contribuinte que, não sendo possível exigir o recolhimento das estimativas após o término do ano-calendário, tampouco poderia ser exigida a penalidade correspondente.

Penso não assistir razão ao contribuinte relativamente a este argumento. A Súmula CARF nº 82 consolidou o entendimento deste Conselho, de que as estimativas de IRPJ e CSLL consistem em mera antecipação do tributo devido, o que as tornaria inexigíveis com o término do ano-calendário a partir do qual se apura o tributo efetivamente devido. Trata-se de técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime do Lucro Real de apuração anual. Caso o contribuinte seja autuado sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas a multa de ofício de 75%.

Em virtude da exigência de antecipação, impõe-se sobre o contribuinte a penalidade ora em questão, voltada a punir a conduta daquele que desatende à obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entendimento diverso implicaria não só o esvaziamento da sanção imposta àquele que desatende o dever de antecipar, como também a instituição de prazo decadencial inferior a um ano, distinto do prescrito pelo Código Tributário Nacional.

A Conselheira Livia de Carli Germano, no Acórdão 9101-005.080, tece felizes argumentos para embasar seu entendimento de que a multa isolada, tanto na redação anterior como na posterior às alterações legislativas promovidas pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigível mesmo depois do encerramento do ano-calendário:

“Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa

isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das *premissas* de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a *conclusão* a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada "multa isolada": porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança "isolada") quando detectada a falta de recolhimento da estimativa

mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Inobstante, o contribuinte também argui ter sofrido dupla punição, já que sobre os saldos de IRPJ e CSLL apurados e não pagos também lhe foi imposta a Multa de Ofício. Nesses casos, a jurisprudência administrativa admite a absorção da multa de menor monta pela de maior monta, o que na prática acaba levando em grande parte dos casos, à prevalência apenas da multa de ofício de 75% como decorrência da aplicação do princípio da consunção, reconhecido pela súmula CARF nº 105.

Ocorre, portanto, punição da conduta-meio e da conduta-fim, devendo esta absorver aquela (consunção).

Reconhecendo a aplicabilidade do princípio penal da consunção à seara tributária, podemos mencionar vários julgados, como o Acórdão nº 1401-003.058, de relatoria do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto:

“ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada.”

(...)

“Inicialmente já é de conhecimento dos membros desta Turma Julgadora que meu posicionamento é no sentido da impossibilidade da exigência da multa isolada quando há a aplicação, relativa ao mesmo exercício da multa de ofício em valor igual ou superior ao da multa agravada. Para tanto apresento posicionamento já muitas vezes apresentado neste CARF que contou o prestigioso auxílio do então Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo Mendes. vejamos:

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201000.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário. Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos.

É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o

descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, percebe-se que a multa de ofício excede o valor da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, absorvendo-a integralmente. Desta forma entendo por negar provimento ao lançamento da multa isolada em razão desta ter sido integralmente abrangida pela multa de ofício.

Do exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação o lançamento de multa isolada por falta de pagamento de estimativa do IRPJ e CSLL.

(...)

Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é se sabeiça geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação de uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.

Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela.”

Mais recentemente o Acórdão 9101-005.080, de relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, representa o estado atual do debate no âmbito da CSRF, reconheceu a aplicação do princípio da consunção e a manutenção da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, sendo extremamente oportuna a transcrição dos seguintes excertos de seu voto:

*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 Goldschmitd em sua obra¹.*

*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.*

No caso em questão, verifica-se a patologia apontada pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

¹ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Muito embora a Súmula CARF nº 105 faça menção à redação previstas pelo art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96, reduzindo a alíquota da multa isolada por ausência de recolhimento de estimativa (para 50%) e alocando-a no art. 44, II, “b”, não alterou-se o conteúdo material da hipótese de incidência da penalidade, como bem reconhece a DRJ ao afirmar ter a DRF aplicado a regra retroatividade benigna ao lavrar a autuação. Por isso, o entendimento firmado no verbete sumular de nº 105 deve também orientar o desfecho do presente caso.

A identidade de conteúdo entre os dispositivos é bem exposta pela Conselheira Livia de Carli Germano no Acórdão 9101-005.080 de 01 de setembro de 2020, ocasião na qual também avalizou aplicabilidade da Súmula CARF nº 105 tratando-se de multa isolada exigida sob a redação legal exigida após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

“A redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 era a seguinte (grifamos):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

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

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

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

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

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

O caput do artigo 44 traz a base de cálculo das multas em questão, fazendo menção à “*totalidade de tributo ou contribuição*”.

A uma primeira vista, tal referência parece mesmo se reportar ao valor devido no ajuste anual, inclusive em razão do emprego do termo “totalidade” – de fato, a princípio, parece não fazer sentido pensar que a norma fala em “totalidade de tributo” querendo se referir ao valor da estimativa mensal, eis que não se “totaliza” o valor de um pagamento que é único a cada mês.

A questão é: nesses termos, como compatibilizar o *caput* do dispositivo com os incisos de seu parágrafo primeiro?

Explica-se. O *caput* do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será “*a totalidade do tributo ou contribuição*”. Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro (acima grifado), em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de

verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser exigida “ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”?

Em ambas as hipóteses acima, teríamos um problema quanto à base de cálculo para a multa isolada a ser aplicada, eis que, (i) no caso de verificação, ainda no curso do ano calendário, de ausência de recolhimento da estimativa mensal, a base de cálculo da multa isolada seria inexistente, e (ii) no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa no ajuste anual, a base de cálculo da multa isolada seria zero.

É dizer, nessas situações, (i) a multa isolada não poderia (impossibilidade prática) ser aplicada antes da entrega da declaração, por ausência de base de cálculo, e (ii) o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º traria uma afirmação em si mesma contraditória, eis que ele estaria dizendo que a multa isolada poderia ser exigida ainda que sua base de cálculo fosse zero.

A MP 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu eficácia em 27 de outubro daquele ano, e MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/2007, alterou o texto legal de maneira que o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996 deixou de indicar a base de cálculo das multas, sendo certo que a base de cálculo da multa isolada atualmente é, nos termos do inciso II, o valor do pagamento mensal devido. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

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

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

A legislação foi alterada sem qualquer previsão expressa de ter sido interpretativa (art. 106 do CTN), o que leva à conclusão de que a alteração, por si só, não teria influência na interpretação a ser dada à legislação vigente anteriormente.

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da norma jurídica subjacente (isto é, do significado formado a partir da

interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer com que a literalidade reflita o sentido lógico já contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

No caso, para períodos anteriores a 2007, temos o seguinte dilema: ou (a) se considera que o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando menciona “*totalidade de tributo ou contribuição*”, está se referindo ao ajuste anual -- hipótese em que (i) não se aplica a multa isolada se verificada no curso do ano calendário, em virtude da ausência de base de cálculo, e (ii) deve ser ignorado o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º (“*ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”), porque contraditório com o *caput*, ou (b) se confere ao *caput* do artigo 44 um sentido diverso, compreendendo-se o significado de “*totalidade de tributo ou contribuição*” como sendo, genericamente, o valor devido que deixou de ser recolhido, e integrando-o de acordo com a hipótese prevista em cada um dos incisos do parágrafo primeiro em questão – assim, para os incisos I e II ele significaria o ajuste anual, enquanto que, para os incisos III e IV, seria o valor do recolhimento mensal devido.

Muitos sustentam que não se pode interpretar que a legislação esteja mencionando “tributo” querendo se referir às estimativas já que, tecnicamente, estas não são tributo mas mera antecipação. Sem embargo, não vejo problemas em tal raciocínio já que, na qualidade de antecipação de uma prestação potencialmente devida, a estimativa tem, em sua origem, a qualidade e a natureza do que busca antecipar.

Portanto, considerando o arrazoado acima, compreendo que a única forma de compatibilizar o trecho final do *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, com o trecho final do inciso IV do seu parágrafo 1º, é considerar que a menção do *caput* à “*totalidade de tributo ou contribuição*” deva ser compreendida de forma integrada com os incisos do parágrafo primeiro, sem negar eficácia a nenhuma de suas disposições.

Deste modo, muito embora tal termo se identifique com ao valor devido no ajuste anual nos incisos I e II do parágrafo 1º (o que, inclusive, justificaria a menção ao vocábulo “totalidade”), no caso de ausência de recolhimentos mensais (incisos III e IV do parágrafo 1º), a base de cálculo da multa necessariamente é o valor do recolhimento mensal devido.

Não se nega que o *caput* orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar “*os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida*” (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, “c”), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectum sunt accipienda* – i.e., as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser adequado, especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo, optar por uma interpretação que resulte em se

considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

Tal interpretação revela-se, ainda, coerente com o princípio geral de que, em se tratando de penalidade, a graduação deve levar em conta a gravidade da falta, sendo assim adequado o entendimento de que a multa tenha por base de cálculo o valor da estimativa mensal devida e não recolhida.

Além disso, em se estabelecendo a base de cálculo da penalidade como sendo o valor do recolhimento mensal devido e não realizado, a interpretação se coaduna com a faculdade que se confere ao sujeito passivo de interromper os pagamentos por antecipação quando apure, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 8.383/1991).

É dizer, a multa isolada não poderá ser aplicada na hipótese em que o recolhimento mensal não seja devido -- em razão do levantamento de balancetes de suspensão – e proporcionalmente, em caso de balanços de redução. E isso, ressalte-se, independentemente de transcrição e tais balancetes no Diário, como enuncia a Súmula CARF 93: *“A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa”*. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101-004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802-00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787.

Entendo, portanto, aplicável o racional da Súmula CARF nº 105, pela qual *“[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.”*

Consigno, por fim, que muito embora a Súmula CARF nº 105 tenha firmado a possibilidade de subsistência unicamente da penalidade pela conduta fim, deixando assim de acolher a vertente encampada pelos Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Abel Nunes de Oliveira Neto, pela qual a consunção opera-se apenas na medida em que o montante

total da penalidade decorrente da conduta fim supere o montante total da penalidade decorrente da conduta-meio; a adoção dessa vertente levaria à mesma solução no caso presente, pois a Multa de Ofício veiculada no lançamento supera a Multa Isolada.

3 – DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, afastando aplicação da multa isolada, nos termos da inteligência da Súmula CARF nº 105.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Raimundo Pires de Santana Filho**, redator designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio, o colegiado, por voto de qualidade, divergiu ao tutelar entendimento discordante. Nessa linha, o Presidente dessa digníssima turma designou-me redator do voto vencedor aqui apresentado.

O apontado julgamento restringiu-se ao questionamento da Defesa quanto à exigência da Multa Isolada decorrente da falta do recolhimento de estimativas.

O ilustre relator orientou seu voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, afastando a aplicação da multa isolada, ao acatar o pleito da Recorrente de que sofreu dupla punição, uma vez que sobre os saldos de IRPJ e CSLL apurados e não pagos também lhe foi imputada a Multa de Ofício ordinária no percentual de 75%. Destarte, nesses casos, nas palavras do relator: (...) *a jurisprudência administrativa admite a absorção da multa de menor monta pela de maior monta, o que na prática acaba levando em grande parte dos casos, à prevalência apenas da multa de ofício de 75% como decorrência da aplicação do princípio da consunção, reconhecido pela súmula CARF nº 105*. Cita jurisprudência deste Conselho em prol de corroborar com sua acepção.

Admito que este tema, ao longo dos anos, vem sendo discutido neste Tribunal Administrativo e não encontra pacificidade, todavia, com todas as devidas vênias àqueles que defendem de forma diferente, inclino-me à concepção de que, após a nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, promovida pelo artigo 14, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, as imprecisões materiais foram corrigidas, e no mundo jurídico tornou-se plenamente possível a cumulação da multa isolada aplicada quando restar constatada insuficiência dos recolhimentos de

estimativas, com a multa de ofício imputada sobre os saldos anuais de IRPJ e CSLL apurados e não pagos. Vejamos!

Inicialmente, é mister destacar que, originalmente, a referida multa isolada foi criada pela Lei nº 9.430, de 1996, que no seu artigo 44, previa que ela deveria ser calculada pela aplicação do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL devidas, mas não recolhidas, *verbis*:

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, 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 - ... § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - ...

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; (g.n)

Posteriormente, o artigo 14, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, deu nova redação à referida Lei nº 9.430/1999, reduzindo o percentual da multa de 75% para 50% (cinquenta por cento), sendo este último o percentual utilizado no ora contestado lançamento, como segue:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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:

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;

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (g.n)

Neste ponto, é de relevo destacar que a novel posituação verificada em 2007 representou um divisor de águas no que concerne a devida interpretação da aplicação do dispositivo, cuja jurisprudência administrativa levou à edição da Súmula nº 105 do CARF, *ipsis verbis*:

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.

Do referido epítome, inclusive por destacar no seu teor a referência ao dispositivo antes da alteração aventada, resta manifesto que, até o ano-calendário de 2006, antes portanto da modificação reproduzida, indubitavelmente era incabível a imposição de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

Já em relação ao lançamento de multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal para o ano-calendário de 2007 em diante, aplica-se o artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007). Nesta perspectiva, não assiste razão a Recorrente quando alega que não se pode exigir uma multa pelo não recolhimento da estimativa após o encerramento do ano-calendário, visto que a sanção determinada pelo sistema é notória: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (quando há ausência de pagamentos a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário. Além disso, expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Assim, diferente do que sustenta a Defesa e o nobre Relator, a inovação legislativa, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (conforme verificado no caso em tela), afastou qualquer incerteza atinente a possibilidade de aplicação concorrente das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que justificam a exigência das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em virtude da ausência de pagamento da estimativa são díspares, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

Nota-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, versam sobre pilares fáticos diferentes e autônomos, com distinções claras na temporalidade da apuração que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador completa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balanço/balancetes de suspensão elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente.

Logo, uma vez demonstrada que as materialidades são independentes, não há que se falar em duplicidade de penalidades sobre uma mesma infração, *bis in idem*, ou muito menos que só se aplica nas hipóteses em que do lançamento não decorre exigência de tributo.

O entendimento aqui externado encontra amparo tanto na Câmara Baixa, como na Alta deste Tribunal, consoante ementas exemplificativas:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (AC nº 1301-006.749 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 21/02/24)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (AC nº 9101-002.438 – 1ª Turma – Sessão de 20/09/16)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (AC nº 9101-002.598 – 1ª Turma – Sessão de 10/05/18)

Face às razões expostas, **voto por negar provimento ao recurso voluntário** mantendo a aplicação da multa isolada, no percentual de 50%, sobre o não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho