



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



**Processo nº** 16327.721028/2014-45  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-006.811 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de março de 2024  
**Recorrente** BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009

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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Relator, Marcelo Jose Luz de Macedo, José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam provimento. Designado para redigir o Voto Vencedor o Conselheiro Rafael Taranto Malheiros.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e redator designado

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face do acórdão n.º 02-95.328, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (“DRJ/BHE”), em sessão de 17/09/2019.

É importante destacar desde já que apenas se discute no momento a exigência de multa isolada sobre estimativas não pagas e de juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

O contribuinte foi inicialmente autuado para cobrança de IRPJ e CSLL adicionado de multa de ofício no percentual de 75% em razão de duas supostas infrações: (A) exclusões indevidas de ágio amortizado antes da incorporação de prejuízo fiscal e (B) Insuficiência de pagamento mensal da estimativa do IRPJ e da CSLL (incidência de multa isolada).

Ao analisar o caso pela primeira vez, a DRJ/BHE, por meio do acórdão n.º 02-66.197 (fls. 5198/5215 do *e-processo*), proferido em sessão de 14/07/2015, julgou procedente a impugnação do contribuinte para exonerar integralmente as cobranças de IRPJ, CSLL e das multas isoladas.

Sucedo que o referido acórdão foi reformado pelo CARF, após a interposição de recurso de ofício. No acórdão CARF n.º 1402-002.250 (fls. 5244/5265 do *e-processo*), proferido em 06/06/2016, as exigências foram restabelecidas.

O contribuinte apresentou então embargos de declaração, os quais foram parcialmente admitidos para que o CARF suprimisse omissões quanto (A) aos argumentos subsidiários relativos à exigência de CSLL (inexistência de previsão legal para adição, à base de cálculo da CSLL, da despesa com a amortização de ágio); (B) à exigência da multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL e; (C) à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Todavia, as alegadas matérias não haviam sido objeto do acórdão da DRJ/BHE, o qual havia cancelado a autuação integralmente ao analisar o mérito da questão, sem contudo se pronunciar sobre as questões acessórias (multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e juros de mora sobre multa de ofício), razão pela qual o CARF determinou o retorno dos autos para que a DRJ/BHE pudesse apreciar tais questões.

Em sessão de 17/09/2019, a DRJ/BHE ao reapreciar as matérias remanescentes acabou por negar provimento a todos os argumentos do contribuinte, mantendo a autuação fiscal irretocável no que diz respeito à multa isolada e os juros cobrados sobre a multa. Veja-se a ementa do acórdão n.º 02-95.328 (fls. 5621 do *e-processo*):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. TEORIA DA CAUSA MADURA.

Não há supressão de instância quando a DRJ exonera o crédito e, em consequência, não se manifesta sobre questões jurídicas relativas a esse crédito, tais como se seriam cabíveis multa sobre estimativas ou juros sobre a multa, na hipótese do crédito ser restabelecido no Carf.

Se na Justiça Comum, o tribunal deve julgar o mérito, examinando as demais questões, sem determinar o retorno do processo ao juízo de primeiro grau, quando se tratar de questões de direito, não deve o Contencioso Administrativo incentivar procedimento mais formal e oneroso.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

Os contribuintes que deixarem de recolher no curso do ano-calendário as parcelas devidas a título de antecipação (estimativa) do IRPJ ou da CSLL, sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos. Esta multa de ofício não se confunde com aquela aplicada sobre o IRPJ ou a CSLL apurados no ajuste anual, não pagos no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário tão somente para discutir a manutenção das multas isoladas.

É o relatório do necessário.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1301-006.811 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16327.721028/2014-45

## **Voto Vencido**

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

## **Tempestividade**

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 11/10/2019 (fls. 5633 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 08/11/2019 (fls. 5635 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

## **Mérito**

### **INFRAÇÃO 2 – Insuficiência de pagamento mensal da estimativa do IRPJ e da CSLL – Incidência da multa isolada**

Destaque-se desde já que este conselheiro relator ficou vencido na matéria, tendo prevalecido por voto de qualidade a manutenção da multa isolada.

Como visto pelo breve relato do caso, somente se encontra em discussão no momento a exigência da multa isolada em razão da insuficiência de pagamento mensal das estimativas de IRPJ e CSLL.

No ano-calendário de 2009, o contribuinte optou pela apuração anual do lucro real e da contribuição social sobre o lucro líquido, por meio de pagamentos mensais (estimativas), determinados sobre uma base cálculo estimada, representada pela receita bruta e acréscimos e/ou balanço/balancete de suspensão ou redução.

O termo de verificação fiscal levantou as estimativas que deixaram de ser recolhidas e sobre elas calculou a multa no percentual de 50% (fls. 5041/5042 do *e-processo*):

Portanto, considerando a infração apurada no presente TVF, recompomos, nas planilhas anexas a este TVF, as bases mensais da estimativa do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, em função do balanço ou balancete de suspensão ou redução, da DIPJ do AC 2009, onde procedemos à apuração dos valores da estimativa mensal não recolhidos, sobre os quais incidiu a multa isolada de 50%, conforme o dispositivo legal acima, cujos resultados demonstramos no quadro a seguir.

Período de apuração	CSLL		IRPJ	
	Estimativa não paga	Multa de 50%	Estimativa não paga	Multa de 50%
Jun/2009	32.942.324,07	16.471.162,03	78.434.104,92	39.217.052,46
Jul/2009	16.471.162,03	8.235.581,01	39.217.052,48	19.608.526,24
Ago/2009	16.471.162,04	8.235.581,02	39.217.052,45	19.608.526,24
Set/2009	16.471.162,02	8.235.581,01	39.217.052,47	19.608.526,24
Out/2009	16.471.162,01	8.235.581,01	39.217.052,47	19.608.526,24
	Total	49.413.486,08	Total	117.651.157,39

Enquadramento Legal:

IRPJ/CSLL. Art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 (conversão da MP 351/2007). Arts. 2º, 3º, 6º, 28 e 30 da Lei nº 9.430/96. Arts. 222 e 843 do Decreto nº 3.000/99.

A aludida infração foi mantida pelo acórdão recorrido. Segundo a DRJ/BHE (fls. 5626/5627 do *e-processo*):

[...] a legislação determina que a multa de 50% sobre pagamentos de estimativa de IRPJ e CSLL não efetuados seja aplicada ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, ou seja, ela deve ser aplicada a qualquer tempo em que se apure a infração, mesmo depois de encerrado o ano-calendário e apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL.

Não há que se falar em impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício como quer a impugnante, tendo em vista que a legislação prevê expressamente a aplicação das multas de ofício (75%) e isolada (50%), que tem motivações distintas

Em que pese o aduzido, não concordamos com os argumentos da DRJ/BHE. A nosso ver, a cumulação de penalidade é inconcebível. Aliás, ao contrário do que defendido pela decisão de pisa, não há que se falar em motivações distintas. A base para cálculo da multa será sempre a mesma, o imposto inadimplido. As estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.

Acerta o contribuinte em sua defesa ao advertir que *os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base* (fls. 5641 do *e-processo*).

Não custa repisar, no presente caso concreto, o contribuinte foi autuado pela exclusão indevida, no ano calendário de 2009, de aproveitamento de ágio amortizado contabilmente em momento anterior à incorporação de pessoa jurídica, em decorrência do que foi verificada a insuficiência de recolhimento das estimativas do imposto e da contribuição, do período de junho a outubro.

Perceba-se que sobre a base recalculada do IRPJ e da CSLL em razão da exclusão da compensação indevida do ágio foi aplicada uma multa de ofício no percentual de 75% e sobre a falta de recolhimento das estimativas foi aplicada uma multa isolada de 50%.

Os valores adicionados pela fiscalização nas bases mensais, para o cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para cobrança da multa de ofício.

Trata-se de entendimento sumulado no âmbito deste Conselho, veja-se:

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.

E apesar das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007 no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, a concomitância entre as multas retrata um verdadeiro *bis in idem*, quer dizer, uma punição imposta pela prática de um mesmo fato, o que é vedado em nosso ordenamento.

Veja-se ainda nesse sentido o seguinte precedente do Superior Tribunal de Justiça mencionado pelo contribuinte em defesa:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007) EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. 1. 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 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp. 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015). 2. Agravo Regimental não provido. (AgRg no REsp 1576289/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/04/2016, DJe 27/05/2016 – g.n)

Em vista de todo o aduzido, não nos parece possível que o contribuinte seja exigido da cobrança da multa de ofício no percentual de 75% em razão da glosa do ágio, além da multa isolada pela ausência de recolhimento de estimativas decorrente desta mesma glosa.

Por todo o exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo

## Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Redator designado.

1. Em que pese o bem fundamentado voto do I. Relator, como é praxe, restou vencido em seu entendimento, por maioria qualificada, quando dos debates procedidos nos transcorrer da sessão de julgamento, no que pertine à **concomitância de multas de ofício e isolada**, como se verá.

2. Quanto à possibilidade, a posição adotada pelo Relator foi, em síntese, a seguinte:

*“E apesar das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007 no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, a concomitância entre as multas retrata um verdadeiro bis in idem, quer dizer, uma punição imposta pela prática de um mesmo fato, o que é vedado em nosso ordenamento.”*

3. Todavia, entendeu a maioria qualificada da Turma que a edição da Súmula se reporta a acórdãos-paradigma proferidos quando o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ainda não tinha sido modificado pela MPv nº 351, de 2007 (em vigor a partir de janeiro deste ano), convertida na Lei nº 11.488, de 2007. A redação do inc. IV do § 1º deste artigo mencionava que as multas nele previstas seria exigidas “isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda [...], na forma do art. 2º [referente às estimativas], que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal [...] no ano-calendário correspondente”, que dava azo à interpretação no sentido de que o valor da base de cálculo da multa isolada estava inserido na base de cálculo da multa de ofício, que levava à vedação à incidência desta concomitância. Lembre-se que o inc. II da redação então vigente se referia a casos de “evidente intuito de fraude”.

3.1. Entretanto, a nova redação dada ao artigo pela referida MPv, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007, afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição dessas penalidades em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996. Nesse contexto, não há que se falar na aplicação do disposto na Súmula nº 105 do CARF, que se aplica aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, como visto.

3.2. Os incs. I e II do referido dispositivo tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, que têm por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo distintas. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário; a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente. São materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

### **CONCLUSÃO**

4. Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros