



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.721146/2012-91
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.914 – 1ª Turma
Sessão de 04 de dezembro de 2018
Matéria MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA
Recorrente B3 S.A. - BRASIL, BOLSA, BALCÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

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

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de CSLL 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.

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 voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Demetrius Nichele Macei, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada), que lhe deram provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Livia De Carli Germano (suplente convocada) e Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa. Julgado dia 04/12/2018, no período da tarde.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa- Relatora.

(assinado digitalmente)

Flavio Flávio Franco Corrêa - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Livia De Carli Germano (suplente convocada), Viviane Vidal Wagner, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Letícia Domingues Costa Braga (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, substituído pela conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Ausente o conselheiro Luis Flávio Neto, substituído pela conselheira Livia De Carli Germano.

Relatório

Trata-se de processo originado pela lavratura de auto de infração no qual exigido: (i) IRPJ por despesas não necessárias quanto ao ano de 2007; (ii) adições não computadas na apuração do lucro real com tributos com exigibilidade suspensa no ano de 2007; (iii) compensação de prejuízo fiscal em montante superior ao saldo identificado pela fiscalização, quanto ao ano de 2008; (iv) multa isolada sobre estimativa mensal não recolhida em meses de 2007 e 2008; e (v) multa por falta de retenção de IRF de pessoas jurídicas em 2007.

Destaca-se trecho do Termo de Verificação Fiscal tratando da multa isolada (fls. 45):

DA MULTA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS EM 2007

A glosa das “despesas de comissões” pagas pela Companhia Bovespa Holding no lugar de seus sócios resultou no aumento das bases de cálculos do IRPJ e da CSLL devidas pelo contribuinte nas apurações mensais dos tributos. (...)

Não há mais que se falar de dupla incidência sobre uma mesma materialidade, a teor de intensa discussão que se travou no seio da jurisprudência administrativa, uma vez que a nova disposição legal trazida pela MP 351 fez a multa isolada incidir sobre diferente materialidade da multa de ofício, passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal não recolhido enquanto que na multa de ofício a incidência da multa é sobre a totalidade ou diferença do tributo. (...)

DA MULTA ISOLADA NO ANO DE 2008

Face as alterações no prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL do ano de 2007, procedi a apuração da multa incidente sobre a falta de recolhimento das estimativas do IRPJ e da CSLL e ao lançamento por meio do competente auto de infração. (...)

O recurso voluntário do contribuinte foi julgado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, que lhe deu parcial provimento ao recurso voluntário, (**acórdão nº 1402-002.231**, fls. 1.781):

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2007, 2008*

MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA DA SUCESSORA POR INFRAÇÃO COMETIDA PELA SUCEDIDA. DATA DA COMINAÇÃO DE PENALIDADE. DESINFLUÊNCIA.

A responsabilidade tributária da empresa sucessora abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que o fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. Precedente do STJ no REsp Nº 923.012/MG julgado sob o rito do art. 543-C do CPC.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RETENÇÃO DE IRF SOBRE COMISSÕES PAGAS.

A falta de retenção e recolhimento de imposto de renda incidente na fonte sobre pagamentos efetuados a outra pessoa jurídica, a título de comissões e corretagens, sujeita a empresa à multa isolada de 50% sobre as diferenças apuradas, nos termos da legislação vigente.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DA COMPETÊNCIA DE DEZEMBRO DE 2006.

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 9º DA LEI Nº 10.426/2002. FONTE PAGADORA. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PREVISTA NO PRÓPRIO DISPOSITIVO LEGAL. ALTERAÇÕES DA LEI Nº 11.488/2007. INALTERABILIDADE DAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA.

A hipótese de incidência da penalidade isolada prevista no art. 9º da Lei nº 10.426/2002 encontra-se em seu próprio dispositivo, tendo como pressuposto a falta de retenção ou recolhimento, por parte da fonte pagadora, do tributo que teria como dever proceder à retenção. As alterações trazidas pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 9º da Lei nº 10.426/2002 buscaram tão somente adequar a referência feita ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 para fins de determinação dos percentuais de multas aplicáveis, haja vista a alteração de redação também deste último dispositivo legal.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTO DE COMISSÕES. OPERAÇÃO REALIZADA EM BOLSA DE VALORES. IMPOSSIBILIDADE.

Confirmada que a operação objeto de pagamento de comissão foi realizada em bolsa de valores, incide a exceção prevista na Instrução Normativa SRF nº 153, de 05/11/1987, em seu item 1, 'b', qual seja, o recolhimento do imposto a título de antecipação do devido ao final do período de apuração deveria ter sido realizado pelos beneficiários dos pagamentos, ou seja, não havia

retenção a ser realizada pela Recorrente, o que implica a impossibilidade de exigência da multa isolada cominada.

A Procuradoria foi intimada do acórdão, informando não apresentaria recurso (fls. 1.803).

O contribuinte foi intimado em 09/02/2017 (fls.1.815), apresentando embargos de declaração em 14/02/2017 (fls. 1.818) Os embargos foram rejeitados pelo Presidente de Turma (fls. 1.883).

O contribuinte, sendo intimado desta decisão em 29/03/2017 (fls. 1.887), interpôs recurso especial, em 12/04/2017 (fls 1.889), alegando divergência na interpretação da lei tributária quanto aos seguintes temas:

- (i) Impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base, com acórdãos paradigmas nº **1301-001.492** e **1402.001.669**;
- (ii) Impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, identificando os paradigmas nº **1202-001.228** e **1402.001.825**;
- (iii) Necessidade de observância do princípio da consunção, com acórdão paradigma nº **1103-001.097** e **9101-001.809**;
- (iv) Impossibilidade de lançamento das multas na responsabilidade por sucessão, com acórdão paradigma nº **202-19.436**;
- (v) O caráter personalíssimo das multas, com acórdão paradigma nº **101-94.950**.

O Presidente da 4ª Câmara (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo) admitiu parcialmente o recurso especial, *verbis*:

De acordo. Com base nas razões expostas, ADMITO PARCIALMENTE o recurso especial do sujeito passivo, para:

a) dar-lhe seguimento em relação à primeira matéria suscitada pela recorrente, qual seja, a impossibilidade de exigência da multa isolada imposta por falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL após o encerramento do ano-calendário;

b) dar-lhe seguimento em relação à segunda matéria suscitada pela recorrente, qual seja, a impossibilidade de cumulação da multa isolada imposta por falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, com a multa de ofício imposta por falta de pagamento de IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário.

c) dar-lhe seguimento em relação à terceira matéria suscitada pela recorrente, qual seja, a necessidade de observância do princípio da consunção;

d) negar-lhe seguimento em relação à quarta matéria suscitada pela recorrente, qual seja, a impossibilidade do lançamento das

multas na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão, haja vista que os dois acórdão apontados como paradigmas da divergência contrariam decisão definitiva do STJ exarada no rito previsto no art. 543-C da Lei nº 5.869/73;

e) negar-lhe seguimento em relação à quarta matéria suscitada pela recorrente, qual seja, caráter personalíssimo das multas, haja vista a falta de demonstração de prequestionamento. (...)

Registre-se que este despacho é definitivo no que concerne às matérias que tiveram o seguimento do recurso especial negado, não cabendo contra ele recurso de agravo, haja vista o disposto no art. 71, § 2º, V e VI, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF(...)

O contribuinte apresentou agravo (fls. 2.166), que foi rejeitado pelo então Presidente da CSRF (fls. 2.199). O contribuinte foi intimado desta decisão (fls. 2.206)

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso especial, sustentando a procedência do lançamento e, assim, requerendo a manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Adoto as razões do Presidente de Câmara para conhecimento do recurso especial nas matérias relacionadas em sua decisão, como admitido pelo artigo 59, §1º, da Lei nº 9.784/1999. Passo, assim, à apreciação do mérito das matérias conhecidas.

O contribuinte alega a impossibilidade de cobrança cumulada da multa isolada, calculada sobre estimativas mensais, com a multa de ofício. Ademais, que é aplicável o princípio da consunção e que seria ilegítima a aplicação da multa após o encerramento do ano-calendário. Entendo que merece acolhimento o recurso especial.

A impossibilidade de cobrança cumulada de multa de ofício calculada sobre o saldo do tributo ao pagar no final do ano calendário e da multa sobre estimativas mensais tem por principal fundamento a lógica empregada na sistemática de antecipação por estimativas. Isto porque as estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.

A esse respeito, destaque-se artigo 231, do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999), que estabelece a compensação dos valores antecipados a título de estimativa mensal ao final do ano:

Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º): (...)

*IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230.
(grifamos)*

De acordo com o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que tenha recolhido estimativas poderá, ao final do ano-calendário, deduzi-las do saldo a pagar do IRPJ. Tal mecanismo demonstra a relação inafastável entre as estimativas mensais e a apuração ao final do período, confirmando que não se tratam de relações jurídicas tributárias autônomas, mas apenas uma técnica de arrecadação.

Considerando a natureza de mera antecipação da estimativa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidou entendimento sobre a impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano calendário, conforme Enunciado n. 82 de sua Súmula:

Súmula CARF 82:

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

O E. Superior Tribunal de Justiça também decidiu que as estimativas mensais são meras antecipações do fato gerador, que ocorre ao final do período de apuração, *verbis*:

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Resp 694.278, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 03/08/2006)

Nesse contexto, seria legítima a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais se efetuado o lançamento antes do encerramento do ano-calendário, o que não ocorreu no caso do presente processo administrativo.

São precisas as considerações de Paulo de Barros Carvalho tratando da relação indissociável entre o tributo pago ao final do ano e a estimativa mensal:

Prescreve o art. 2º da Lei n. 9.430/969 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento dos tributos, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. Feita essa opção, tem-se recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em que os valores devidos a título de imposto e de contribuição são determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos em lei.

Essa opção não exclui, contudo, a obrigação de calcular a renda e o lucro líquido no final do ano-calendário, e de efetuar o pagamento dos tributos sobre ele incidentes. O §3º do dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas a respeito do assunto (...). E o §4º segue a mesma linha de

raciocínio, ao estipular que o tributo pago no regime de estimativa deve ser deduzido para fins de determinação do saldo de tributo a pagar.

Em sentido semelhante, também, é a disposição do art. 6º da Lei n. 9.430/96, a qual permite entrever a indissociabilidade do tributo pago no regime de estimativa e aquele devido ao final do ano-calendário. (...)

Os referidos preceitos legais nos levam a concluir que o regime de estimativa não veicula tributos distintos do IRPJ e da CSLL anuais. Trata-se de técnica de tributação que implica antecipação do recolhimento de valores presumidamente devidos em 31 de dezembro de cada ano. Por isso, na apuração dos tributos no último dia do ano-calendário (critério temporal do IRPJ e da CSLL) devem ser consideradas as quantias antecipadas e, ainda, se estas forem superiores ao débito efetivo, cabe sua restituição

(Derivação e Positivação no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290)

Sobreleva considerar que o E. Superior Tribunal de Justiça entende indevida a multa isolada quando já imposta multa de ofício, exatamente como ocorrido nos presentes autos, aplicando o princípio da consunção. Destaca-se ementa de acórdão nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-

calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido.

(Superior Tribunal de Justiça, Resp 1.496.354, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 24.03.2015 - grifamos)

Na mesma linha, é o teor do Enunciado nº 105, da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda:

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 apurada no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Como o Enunciado de Súmula explicita que está tratando de lançamentos efetuados sob a vigência do artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, entendo que não seja o caso de simples aplicação deste Enunciado ao caso dos autos, lançado com fundamento no mesmo artigo 44, mas com alteração posterior, isto é, pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. De toda sorte, o racional que originou a Súmula CARF referida (consunção) deve implicar na mesma conclusão, isto é, na impossibilidade de exigência cumulada destas penalidades.

É importante anotar que o artigo 44, da Lei nº 9.430/1996 sofreu pequena alteração pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, para dispor que:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal.

A exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488 e alterou o artigo 44 a respeito da multa isolada, atesta que a única alteração veiculada por aquela norma foi quanto ao percentual da multa de ofício, *verbis*:

A alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal

devido pela pessoa física ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa de mora.

Portanto, após a alteração pela lei nº 11.488/2007, a norma de imposição da multa isolada permanece idêntica - salvo quanto ao percentual aplicado, agora de 50%, quando anteriormente era de 75%. Exatamente por isso deveria ser afastada sua cobrança diante da evidente ilegalidade de cumulação de multa isolada sobre estimativas mensais com a multa de ofício, aplicando-se o princípio da consunção.

Ademais, tem razão o contribuinte quando sustenta que só poderia ser aplicada a citada multa isolada caso houvesse lançamento antes do final do ano-calendário, considerando que a natureza da estimativa e a impossibilidade de sua exigência após a apuração do lucro ao final do ano.

Nesse sentido, tem razão o contribuinte quando sustenta a impossibilidade de cobrança da multa isolada conforme fundamentos do seu recurso.

Assim, voto por **dar provimento ao recurso especial do contribuinte** para afastar a exigência de multa isolada calculada sobre estimativas mensais.

Conclusão

Pelas razões expostas, voto por **conhecer e dar provimento ao recurso especial.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Flavio Flávio Franco Corrêa, Redator Designado

A questão a ser apreciada diz respeito à procedência da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL não pagas, referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008, aplicadas em concomitância com a multa de ofício e após o encerramento do ano-calendário.

De início, é preciso assinalar que o pagamento do tributo por estimativa, instituído pela Lei nº 9.430/1996, é uma alternativa à apuração trimestral, prevista na mesma lei. Feita a opção pelo recolhimento do tributo por estimativa, o Estado aguarda a entrada desses recursos. O contribuinte, por outro lado, pode ser autuado com a imposição de uma multa isolada, caso deixe de efetuar o recolhimento das estimativa sem o amparo de balanço de suspensão ou redução previsto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995. Entretanto, para o julgamento da questão aqui articulada, mostra-se indispensável retornar à redação original da Lei nº 9.430/1996 para confronto com o texto atual, daí entrecortando com a jurisprudência antiga até a exegese que ressaia da disposição normativa hoje em vigor.

Repare-se a redação **original** do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, *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, 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;

[...]

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

[...]

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; "

Uma posição majoritária defendia que tal disposição prescritiva era compatível com a interpretação de que, sendo o recolhimento por estimativas antecipação do tributo apurado na declaração de ajustes, não poderia ser aplicada a multa isolada em exame depois de encerrado o período-base de apuração, porque, desde então, já teria ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL, sendo conhecido o tributo definitivo a ser recolhido.

Para essa corrente, o disposto no inciso IV, § 1º, do artigo 44, da Lei 9.430/1996 tinha como propósito obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário, a denotar o inerente dever de antecipar o cumprimento de uma obrigação futura. De

acordo com essa linha, a partir do encerramento do ano-calendário, desaparecia o dever de efetuar a antecipação e, com isso, a penalidade perdia sua razão de ser, pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado.

A posição então dominante consagrou-se neste Conselho, nos termos da 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."

A posição doutrinária e jurisprudencial então prevalecente desprezava que o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelecia, em sua redação original, que a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas também deveria ser aplicada, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL. Isso, por si só, já revelava que a multa isolada em apreço poderia ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não dependia do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

Acontece que, em 2007, foi editada a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (MP nº 351/2007), que alterou o texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, o qual passou a ter a seguinte redação:

"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."

Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a incidir sobre o **valor** do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95. A alteração legislativa decorreu do claro propósito de contornar a jurisprudência dominante, ao trazer ao mundo jurídico que a multa isolada não mais incidirá sobre um tributo antecipado, como o próprio *caput* do artigo 44 sugeria, em sua redação original, ao estabelecer que, "*nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*". Com a Lei nº 11.488/2007, a multa isolada é aplicada sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento integral da estimativa

que compõe o esperado fluxo de caixa da União, embora não mais incidente sobre a totalidade ou diferença da antecipação de tributo não recolhida, mas incidente sobre o **valor** do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao final do ano-calendário, caso lhe falte o devido suporte em balanço de suspensão ou redução. Isso, por si só, já traduz que a multa isolada em lume pode ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não depende do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida **isoladamente** do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, **ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL**.

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de declaração e declaração inexata; para o inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, *bis in idem*.

Se o contribuinte opta pela apuração anual, o que implica submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa, não poderá alegar que, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não estará sujeito à multa isolada após o encerramento do ano-calendário, tendo em conta que dessa proposição resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas, colocando em risco o fluxo de caixa da União, que é dependente tanto da efetivação da antecipação de tributos como da efetivação de recolhimentos definitivos de tributos federais.

Complemente-se o exposto com a orientação extraída do acórdão nº 9101-002.438 da CSRF, 1ª Turma, relatora Conselheira Adriana Gomes Rego, sessão de 20/09/2016, no sentido de que, *“sob essa ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, § 2º do CTN, é*

medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.”

A tese de que a infração que motiva a multa isolada é absorvida, por consunção, pela infração que dá causa à multa de ofício, não pode prosperar, por sua própria fraqueza. Consoante o magistério de Luiz Regis Prado¹, na consunção, “*determinado crime (norma consumida) é fase de realização de outro (norma consuntiva) ou em uma forma regular de transição para o último – delito progressivo*”. Destaquem-se, pois, as infrações do *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que dizem respeito à lide, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, para a devida análise:

- a) no inciso I, falta de pagamento do tributo, falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata;
- b) no inciso II, alínea “b”, deixar de efetuar o pagamento de estimativas.

De modo algum é possível asselar que deixar de efetuar o pagamento de estimativa constitui fase de realização da falta de pagamento de tributo apurado na declaração de ajuste. Em outras palavras, não se pode dizer que, aquele não pagou o tributo apurado na declaração de ajuste, anteriormente deixou de efetuar o pagamento de estimativas.

Em outro sentido, deixar de efetuar o pagamento de estimativas também não constitui regular transição para a falta de pagamento do tributo apurado na declaração de ajuste. Deixar de efetuar o pagamento de estimativa não é uma etapa antecedente necessária pela qual o agente antes atravessa para deixar de realizar o pagamento do tributo apurado na declaração.

De igual modo, é impossível afirmar que deixar de efetuar o pagamento de estimativas é fase de realização da entrega de declaração inexata ou da omissão da entrega da declaração de ajuste, tanto quanto é impossível sustentar que deixar de efetuar o pagamento de estimativas é uma forma regular de transição para a apresentação de declaração inexata ou para a omissão de declaração de ajuste.

Inequivocamente, não há interligação por necessariedade entre quaisquer das modalidades de infração do inciso I do *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação atual, e a infração do inciso II, alínea “b”, do mesmo artigo. A pessoa jurídica pode ser omissa em relação à entrega de declaração de ajuste, ou pode ter apresentado declaração de ajuste inexata, e ter efetuado corretamente os pagamentos de estimativas.

Também não há necessariedade entre deixar de pagar o tributo apurado na declaração de ajuste e deixar de pagar a estimativa, ou seja, uma pessoa jurídica pode ser omissa em relação ao pagamento do tributo apurado na declaração de ajuste sem ter deixado de efetuar os pagamentos devidos de estimativa.

À vista do exposto, 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

¹ Curso de direito penal brasileiro, volume I - parte geral, arts. 1º a 1º a 120, 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 190.

Processo nº 16327.721146/2012-91
Acórdão n.º **9101-003.914**

CSRF-T1
Fl. 2.240

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.

Conclusão: diante dos fundamentos acima coligidos, conheço do Recurso Especial do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa