



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720747/2014-10
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.831 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de fevereiro de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
CENTRO METROPOLITANO DE COSMETICOS LTDA

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

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTODEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em bis in idem. A multa de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

A partir do advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1401-002.013**, de 26/07/2017 (fls. 1.245/1.258), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da **Primeira Seção** de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Dos Autos de Infração

O processo trata de Autos de Infração (fls. 245/284), para exigência de **IRPJ**, da **CSLL**, do PIS e da COFINS, acrescidos da multa de ofício proporcional (75%), Multa isolada no percentual de 50% (sobre estimativas) e juros Selic, referentes ao ano-calendário de 2009.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 238/243) ficou constatado a ocorrência de saldo credor da conta CAIXA (conta contábil nº 1.1.01.01.000001) nos meses de: janeiro, março, abril, junho, julho e dezembro do ano-calendário de 2009, cujos maiores saldos credores de cada mês estão expressos no quadro (fls.239), conforme foram registrados no Livro Razão da respectiva conta Caixa.

A Fiscalização imputou à contribuinte a prática de **omissão de receitas**, com fundamento no art. 281, I, do RIR/1999. Tal fato teve como consequência o lançamento da **Multa Isolada**, prevista no art. 44, inciso II, letra 'b', da Lei nº 9.430, de 1996, pela falta de recolhimento da antecipação do IRPJ e CSLL a razão de 50% sobre os tributos não recolhidos.

Da Impugnação e Decisão de 1ª Instância

Cientificado dos Autos de Infração, a Contribuinte apresentou a Impugnação de fls. 296/790, alegando, em resumo, que:

- decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 14/07/2009, tendo em vista o lançamento por homologação e a ciência dos Autos terem acontecido em 16/07/2009; quanto ao PIS e a COFINS pugna pela decadência dos meses de 01/2009; 06/2009 e 07/2009;

- requer a anulação do lançamento, pois a Fiscalização utilizou de forma equivocada a regra presuntiva do art. 281 do RIR/99, deixou de verificar o preenchimento das 3 condições estampadas; está baseado em meros indícios e parte de presunções arbitrárias e injustificadas; a metodologia para análise de dados estaria despida de rigor técnico;

- quanto ao IRPJ e CSLL, reputa como impossível a aplicação da multa isolada, visto que o tributo está sendo exigido na forma de apuração anual, com vencimento em 31/03/2010, ou seja, não se fala em pagamento mensal, muito menos em imposto de antecipação;

- ao indicar o saldo credor de caixa o Fisco não teria considerado os saldos existentes no ultimo dia de cada mês, valendo-se de informações intermediárias e claramente

equivocadas. Adota a metodologia contábil que consiste em aglutinar diversas transações efetivadas ao longo de mês e contabilizá-las no último dia do mês;

- colaciona extratos bancários com lançamentos por amostragem de alguns cheques. reconstitui os saldos diários considerando os maiores lançamentos contábeis de pagamento, que foram aglutinados, para demonstrar a inexistência de saldos credores. apura os saldos finais mensais da conta caixa para concluir que não há saldo credor;

- requer, a realização de perícia, a improcedência total do feito fiscal, posterior juntada de quaisquer outros documentos e pelo julgamento unificado dos cinco autos de infração.

A **DRJ em Brasília** (DF), apreciou a Impugnação que, em decisão consubstanciada no Acórdão nº **03-65.176**, de 28/11/2014 (fls. 798/815), considerou a Impugnação procedente em parte, para reconhecer a decadência, somente dos lançamentos efetuados a título de PIS (código de receita 6656) e COFINS (código de receita 5477), referentes ao período de 06/2009. No Acórdão restou assentado, em resumo, que:

- Omissão de Receita: o contribuinte não logrou êxito em afastar o saldo credor escriturado na conta caixa, subsiste incólume a presunção de receita omitida em montante equivalente; a conta Caixa sendo escriturada diariamente, deve ser tributado o maior saldo credor encontrado no período de apuração, ainda que aponte saldo devedor no encerramento período;

- a multa, no caso de lançamento de ofício por omissão de receitas, tem o percentual estabelecido na legislação, cabendo ao agente do Fisco o seu cumprimento; são devidos os juros à taxa Selic sobre débitos tributários;

- estimativas recolhidas a menor - Multa Isolada: em função das infrações apuradas, a Fiscalização, considerando a opção do contribuinte pela apuração do lucro real anual, deve proceder à recomposição dos balancetes mensais de suspensão/redução elaborados pela empresa, para fins de apuração dos valores que seriam devidos a título de diferenças de estimativas mensais de IRPJ, que resultarão nas bases de cálculo das multas isoladas, devidas com fundamento no art. 44, inciso II, letra “b”, da Lei nº 9.430, de 1996;

- decadência IRPJ e CSLL: considerando que os fatos geradores não se dão instantaneamente em um momento exato, mas se assentam ao longo dos períodos de apuração e se consideram completos e ocorridos apenas no encerramento desses períodos, verifica-se inexistir nos autos qualquer exigência alcançada pela decadência;

- prazo decadencial, multa isolada: quanto à multa isolada, a imposição desta sanção resulta sempre de procedimento de ofício e a ela aplica-se a regra decadencial do art. 173, inciso I, do CTN;

- aplica-se ao lançamento do PIS, COFINS e da CSLL, o decidido em relação ao IRPJ lançado a partir da mesma matéria fática; desnecessidade de conversão em diligência.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 834/860 e anexos de fls. 861/1.089, onde reitera os argumentos aduzidos na Impugnação, enfatizando argumentos sobre os seguintes tópicos:

(i) nulidades: (a) pelo não cumprimento da regra do artigo 281 do RIR/2010; (b) pela autuação ter sido fundada em presunções, e (c) quanto à tipificação da multa isolada;

(ii) decadência: (a) do IRPJ e CSLL ocorridos em 30 de janeiro, 20 de março, 30 de abril e 26 de julho de 2009; (b) extensão do reconhecimento da decadência em relação ao PIS

e COFINS para o período de apuração de janeiro de 2009 e, (c) decadência da multa isolada para o período de janeiro a junho de 2009;

(iii) reclama: (a) da indevida utilização de um saldo credor de caixa durante um dia do mês recomposição dos lançamentos do mês de dezembro de 2009; (b) da recomposição do livro caixa para que os lançamentos globais de recebimento ou pagamento sejam deslocados para o último dia do mês, e (c) inexistência de quebra de caixa.

Decisão CARF

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1401-002.013**, de 26/07/2017 (fls. 1.245/1.258), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da **Primeira Seção** de julgamento do CARF, que rejeitou as preliminares de nulidade e de decadência; no mérito, negou provimento ao Recurso Voluntário. Com relação à multa isolada, afastou a aplicação da penalidade, exonerando o seu valor até o limite de aplicação da multa de ofício. Nessa decisão, o Colegiado assentou que:

- decadência: tributos sujeitos ao lançamento por homologação – quando há ausência de pagamento, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, conforme Decisão do STJ sob o regime do art. 543-C do CPC, recursos repetitivos REsp nº 973.333/SC;

- Omissão de Receita: se o contribuinte não logra afastar o saldo credor escriturado na conta caixa, subsiste incólume a presunção de receita omitida em montante equivalente. Tendo a conta caixa sido escriturada diariamente, deve ser tributado o maior saldo credor encontrado no período de apuração, ainda que essa conta passe a apontar saldo devedor no encerramento do período;

- Multa Isolada: a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados, deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Regularmente notificado do Acórdão nº 1401-002.013, de 26/07/2017, a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 1.260/1.273), apontando divergência com relação à seguinte matéria: **(1) “Aplicabilidade (ou não) do Princípio da absorção ou consunção.”**

Para comprovar a divergência, apresentou como paradigmas, os Acórdãos paradigma nº **9101-002.802, de 2017**.

Quando da Análise de Admissibilidade do Recurso Especial pelo Presidente da Câmara recorrida, o recurso foi admitido para dar seguimento ao recurso, uma vez que, enquanto o **Acórdão recorrido** entendeu que, *pelo princípio da absorção ou consunção [...] não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo*, o **Acórdão paradigma** nº 9101-002.802, de 2017) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *o princípio da consunção não é aplicável nas infrações referidas*.

Portanto, ocorreu o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas. Desta forma, com fundamento no Despacho de Admissibilidade do Recurso

Especial, de 30/01/2018, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF às fls. 1.325/1.327, **DEU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões do Contribuinte

Regularmente notificado do Acórdão n.º 1401-002.013, de 26/07/2017 e do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (que foi dado seguimento), o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 1.339/1.350, requerendo que seja negado seu provimento, para que seja, no mínimo, mantida a parte do Acórdão no sentido de que a multa isolada deve ser cancelada, até o limite de aplicação da multa de ofício, haja vista a impossibilidade de serem cumuladas duas penalidades para o mesmo fato.

Recurso Especial do Contribuinte

Notificado do Acórdão n.º 1401-002.013, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e de seu seguimento, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de fls. 1.358/1.380, apontando divergência com relação às seguintes matérias: **(1)**- necessidade de baixa do feito em diligência para demonstração de que o saldo credor é decorrente de equívocos da contabilidade do Recorrente e não da omissão de receitas; e **(2)**- necessidade de exclusão do valor total da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa, uma vez que já aplicada multa de ofício.

Para comprovar a divergência, apresentou como paradigmas, o Acórdão n.º 1401-002.355 para a matéria (1) e, o Acórdão n.º 1301-002.960, para a matéria (2).

Ocorre que, quando da Análise de Admissibilidade do Recurso Especial exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção recorrida, resultou que a divergência quanto a matéria (1) não restou comprovada e com base nas razões expostas, deu seguimento apenas parcialmente ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, somente quanto à matéria (2):

(2). necessidade de exclusão do valor total da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa, uma vez que já aplicada multa de ofício. Apresentou como paradigma o Acórdão n.º 1301-002.960. No referido Despacho, restou assestando que ambos os casos (recorrido e paradigma) tratam de autuação em razão da acusação de omissão de receitas, tendo sido aplicada multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas. Contudo, no caso do **Acórdão recorrido**, a exclusão dessa multa isolada ocorreu de forma parcial, apenas na parte relativa à concomitância da multa de ofício; no caso do **paradigma**, o entendimento foi diverso, tendo a multa isolada sido afastada em sua integralidade. E, desta forma, foi possível observar a clara divergência entre o julgamento do caso dos autos e do acórdão paradigma.

Desta forma, com fundamento no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, de 10/12/2018, exarado pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF às fls. 1.437/1.447, **DEU SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, somente quanto a matéria: **(2) necessidade de exclusão do valor total da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa, uma vez que já aplicada multa de ofício.**

Cientificada e não conformado com seguimento parcial do RE, o Contribuinte apresentou recurso de Agravo de fls. 1.459/1.467 e, no mesmo sentido, após a análise do recurso, resultou no Despacho em Agravo de 22/01/2020 (fls. 1.470/1.474), exarado pela Presidente da CSRF, em que o recurso de Agravo foi rejeitado.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Regularmente notificado do Recurso Especial do Contribuinte e do seu seguimento parcial, o Contribuinte apresentou suas contrarrazões de fls. 1.502/1.508, requerendo que seja negado

seu provimento, defendendo que é possível a aplicação conjunta da multa isolada prevista no artigo 44, II, 'b', da Lei n. 9.430, de 1996, com a multa de ofício proporcional.

Conforme prorrogação de competência dada a esta 3ª Turma da CSRF (Portaria CARF nº 15.081, de 2020), o processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise dos Recursos Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Por uma questão de organização, inicio o voto pela análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, em seguida, analisarei o Recurso Especial do Sujeito Passivo.

a) Recurso Especial da Fazenda Nacional

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de julgamento/CARF de fls. 1.325/1.327, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: "**à possibilidade de exigência de multa isolada concomitante com a multa de ofício e não aplicação do princípio da consunção**, em face da alteração legislativa do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996".

O cerne da questão consiste em definir se é legítimo o lançamento, após o encerramento do ano-calendário, da multa isolada (50%) tendo como base de cálculo as estimativas mensais do tributo não recolhidas de forma cumulativa com a multa de ofício.

No Acórdão recorrido restou assentado que *"(...) A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem"*.

A Fazenda Nacional entende que o princípio penal não pode ser utilizado como fundamento para afastar a aplicação da multa de ofício em concomitância com a multa isolada, prevista para penalizar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal do tributo com base no regime de estimativa.

A Fiscalização imputou à contribuinte a prática de **omissão de receitas**, com fundamento no art. 281, I, do RIR/1999. Tal fato teve como consequência o lançamento da Multa

Isolada, prevista no art. 44, inciso II, letra ‘b’, da Lei n.º 9.430, de 1996 (com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 2007), pela falta de recolhimento da antecipação do IRPJ e CSLL, a razão de 50% sobre os tributos não recolhidos no ano-calendário de 2009 (fl. 247).

O artigo 2º da Lei n.º 9.430, de 1996, dispõe que as pessoas jurídicas que optam pelo lucro real com apuração anual de resultados ficam obrigadas ao pagamento do IRPJ e da CSLL, apurados mensalmente, com base na estimativa. Em caso de inadimplemento dessa obrigação tributária, a mesma lei estipulou, em seu art. 44, II, b, na redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, a multa de ofício, exigida isoladamente.

Pois bem. Esta matéria é recorrente neste Conselho e foi objeto de discussão em várias sessões, como recente decidido pelo **Acórdão n.º 9101-003.585**, de 08/05/2018 e **Acórdão n.º 9101-004.067** de 13/03/2019 da 1ª Turma da CSRF (PAF n.º 16682.720878/2013-04), sendo este ultimo de lavra do Voto Vencedor elaborado pelo *Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa* (Redator designado), que subscrevo as considerações tecidas, que concordo e adoto-as como razão de decidir, com forte no §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto:

“(…) Até o advento da MP n.º 351/2007 e da Lei n.º 11.488/2007, a multa isolada devida por ausência de pagamento das estimativa mensais de IRPJ e de CSLL tinha a seguinte previsão:

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

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

(…)

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

(…)

Com as alterações introduzidas pela Lei n.º 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei n.º 9.430/1996:

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

I- de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

(…)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social

sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(...)

Observa-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: **(i)** a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"; passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser pago na forma prevista no art. 2º da mesma lei; **(ii)** o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no *caput* do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do §1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a multicitada Súmula CARF nº 105:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Mas com o advento da MP nº 351, de 22/01/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488, de 15/06/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúvida interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Friso que a Súmula CARF nº 105 é explícita ao mencionar a impossibilidade de cobrança concomitante da "multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996" com a "multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual".

Tendo sido a Súmula editada pela 1ª Turma da CSRF apenas em 08/12/2014, muito tempo após a revogação do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e o início da vigência da Lei nº 11.488/1997, seria esperado que ela fizesse alguma referência genérica como "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida (...)" caso não desejasse se referir especificamente à multa isolada prevista no dispositivo revogado em 2007.

Neste mesmo sentido já se manifestou a CSRF no Acórdão nº 9101-00.947, cujo voto condutor assim se pronunciou:

"Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir **"sobre a totalidade ou diferença de tributo"**, mas apenas sobre **"valor do pagamento mensal"** a título de recolhimento de estimativa.

Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustouse o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação.

Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%).

Providência que se fazia necessária para tomar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, **este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007**, portanto, após os fatos de que tratam os autos.

No caso presente, em relação ao ano-calendário 1998, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação a CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como dito acima, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e por força do princípio da consunção, não pode subsistir." (Grifou-se)

Interpretando *a contrario sensu* a referida decisão, conclui-se que, a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007, não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas. Resumindo:

1. A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em *bis in idem*. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.
2. A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

Desta forma, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte, **para fins de confirmar a exigência das multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.**

Entendo que a multa isolada, relativa à antecipação mensal do tributo, por estimativa, e a multa de ofício, relativa ao tributo devido ao final do período, têm objetivos claramente distintos, protegendo bens jurídicos diversos, quais sejam: (a) enquanto a multa de ofício, relativa ao tributo devido ao final do período, protege o crédito tributário em si, (b) a multa isolada, relativa à antecipação mensal do tributo, por estimativa, protege o fluxo financeiro da União, garantindo a realização do orçamento e permitindo que os ingressos esperados estejam coordenados com as despesas previstas.

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para a infração apurada no ano-calendário de 2009.

Pelo contrário, penso que a dispensa da multa isolada resultaria em tratamento igual a indivíduos em situações diversas, o que resulta em quebra de isonomia. Para ilustrar essa convicção, peço vênias para apresentar um exemplo ilustrativo.

Considere dois contribuintes com tributo sobre a renda devido no valor de R\$ 15 mil, decorrente exclusivamente de operações em fevereiro.

Considere, ainda, que ambos tenham oferecido à tributação R\$ 10 mil e, portanto, estejam sujeitos à lançamento dos demais R\$ 5 mil.

Porém, considere, por fim, que:

- enquanto o primeiro contribuinte recolheu seus R\$ 10 mil na estimativa de fevereiro, apurando saldo zero a recolher no ajuste;
- o segundo contribuinte não recolheu seus R\$ 10 mil na estimativa de fevereiro, somente apurando e recolhendo esse valor a título de saldo, no ajuste.

Ora, o lançamento do tributo devido, em ambos os casos, seria de R\$ 5 mil, com multa proporcional e juros de mora. Porém, como o segundo contribuinte não cumpriu o dever de antecipação, fica sujeito também à multa isolada.

Caso contrário, o segundo contribuinte seria beneficiado em detrimento do primeiro, o que fere o critério da isonomia e entendo que a lei foi concebida, justamente, para evitar essa situação.

Posto isto, é de se dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para fins de restabelecer as multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2009.

b) Recurso Especial do Contribuinte

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de julgamento/CARF de fls. 1.437/1.447, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação às seguintes matérias: ***“necessidade de exclusão do valor total da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa, uma vez que já aplicada multa de ofício”***.

A contribuinte alega em seu recurso que deve ser cancelada a multa isolada em sua totalidade, aplicada cumulativamente com a multa de ofício, por representar dupla penalidade sobre o mesmo ilícito (deixar de recolher o tributo).

Por coerência lógica, por entender ser devida a totalidade da multa isolada lançada, concluo pela improcedência do recurso do sujeito passivo.

Não assiste razão à Contribuinte. O afastamento da exigência da referida multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, não encontra alicerce pela aplicação da Súmula CARF nº 105, por não ser aplicável ao presente caso, uma vez que o período sob análise neste processo refere-se ao ano-calendário de 2009. Passo a explicar.

Como exposto no voto da matéria anterior apresentada pelo especial da Fazenda Nacional, resta prejudicada a análise da matéria posta como divergente pelo Contribuinte, pelo fato de a partir do advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de

pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano.

Assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em *bis in idem*, e devem subsistir conjuntamente.

Conclusão

Ante ao acima exposto, voto no seguinte sentido:

a) para conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, para, no **mérito, dar-lhe** provimento, e

b) para conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte, para, no **mérito, negar-lhe** provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos