



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	19515.720722/2012-54
<b>ACÓRDÃO</b>	1102-001.393 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	F W DISTRIBUIDORA LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

ESTIMATIVA MENSAL. INADIMPLEMENTO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, 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".

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque (Relator) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

*Assinado Digitalmente*

**Fredy José Gomes de Albuquerque** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Beltcher da Silva** – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado) e Fernando Beltcher da Silva.

## RELATÓRIO

01. Trata-se de lançamentos de IRPJ, CSLL, IRRF e respectivas multas, decorrente de infrações relacionadas falta de adição ao Lucro Real de despesas não comprovadas e indedutíveis, multas isoladas por falta de recolhimento de tributos sobre a estimativas, pagamentos a beneficiários não identificados, conforme indicado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 222/242 e autos de infração de fls. 243/269.

02. Por bem condensar os fatos trazidos nos lançamentos, transcreve-se o relatório da decisão da DRJ, ao final complementado por esta Relatoria:

Trata o presente processo de Impugnação em face do lançamento de IRPJ, CSLL, IRRF acrescidos de multa e juros de mora e Multa Isolada acrescido de juros de mora efetuado por meio dos Autos de Infração (AI) de fls. 244 a 269, lavrados em 20/04/2012, conforme:

- Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ	609.232,68
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL	176.540,57
- Imposto de Renda Retido na Fonte	279.580,92
- Multas	42.783,19
Total	1.108.137,36

### DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

O lançamento deu-se em virtude de procedimento de fiscalização relativo ao ano-calendário de 2008, levado a efeito contra a contribuinte em cumprimento ao MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO (MPF) Nº 08.1.90.00-2011-00968-2, em face dos Autos de Infração de:

**i) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ** (fls. 249 e segs), no qual foi lançado crédito no montante de R\$ 609.232,68, sendo que vale a transcrição da descrição dos fatos e do enquadramento legal.

001 - CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS

GLOSA DE DESPESAS

Valor apurado conforme o descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração.

(...)

## ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, do RIR/99.

## 002 - BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA

Custo(s) de aquisição de bens do ativo permanente, deduzido(s) indevidamente como custo ou despesa operacional, conforme o descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração.

(...)

## ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, e 301, do RIR/99.

## 003 - DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Valor apurado conforme o descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração.

(...)

## ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 247, 249, inciso I, 251 e parágrafo único, e 299 do RIR/99.

## 004 - MULTAS ISOLADAS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

(...)

## ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.438/07.

**ii) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL** (fls. 257 e segs), no qual foi lançado crédito no montante de R\$ 176.540,57, sendo que vale a transcrição da descrição dos fatos e do enquadramento legal.

001 - CSLL FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL Valor apurado conforme o descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração. . (...)

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL Custo(s) de aquisição de bens do ativo permanente, deduzido(s) indevidamente como custo ou despesa operacional, conforme o descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração. . (...)

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Valor apurado conforme o descrito no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração. . (...)

#### ENQUADRAMENTO LEGAL

Art 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

**iii) Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF** (fls. 263 e segs), no qual foi lançado crédito no montante de R\$ 279.580,92, sendo que vale a transcrição da descrição dos fatos e do enquadramento legal.

001 - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / PAGAMENTOS SEM CAUSA

Importâncias pagas pelas pessoas jurídicas a beneficiários

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL Art. 674 do RIR/99.

**iv) Multa Exigida Isoladamente** (fls. 243 e segs), no qual foi lançado crédito no montante de R\$ 42.783,19, sendo que vale a transcrição da descrição dos fatos e do enquadramento legal.

001 - MULTAS ISOLADAS FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

ENQUADRAMENTO LEGAL Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

A Fiscalizada é pessoa jurídica organizada na forma de Sociedade Empresária Limitada e tributada pelo Lucro Real Anual, conforme consta nas DIPJ (fls. 11 a 39) e possui como atividade econômica 45.30-7/01 - Comércio por atacado de peças e acessórios novos para veículos automotores.

#### DO PROCEDIMENTO FISCAL

Para melhor entendimento do contexto da autuação, cabe destacar elementos relevantes sobre o Procedimento Fiscal a partir da leitura do Termo de Verificação Fiscal – TVF – de fls. 222 a 232).

No decorrer do procedimento fiscal foram apresentadas à pessoa jurídica cinco intimações fiscais, através das quais lhes foram solicitadas informações e documentos necessários à instrução do procedimento e à elucidação dos fatos objeto de exame.

A Autoridade Fiscal detectou:

- Despesas não comprovadas com “Brindes” e “Promoções e Eventos” nos montantes de, respectivamente R\$95.216,78 e R\$229.761,37;
- Despesas não comprovadas a título de “Manutenção de Software” no montante de R\$15.636,73;
- Com relação ao rubrica “Comissões”, a contribuinte não comprovou a totalidade do valor lançado no mês de junho de 2008, no montante de R\$1.133.197,46 e não logrou comprovar a quantia de R\$7.561,39, nos termos do Termo de Constatação e Intimação Fiscal em 19/03/2012.

Ainda em relação ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 19/03/2012, não comprovou-se o lançamento no montante de R\$208.265,08, contrapartida contábil "contas a receber".

Assim sendo, glosou as importâncias contabilizadas e não comprovadas, no montante de R\$ 556.441,35, relacionados no Anexo "A" do TVF (fls. 233 a 235).

Prosseguindo na atividade, a Fiscalização constatou que a contribuinte deduziu valores que, pela natureza, deveriam ser ativados para posterior depreciação, conforme:

*De fato, analisando a conta contábil 00255 - Manutenção de Software - constatou-se a aquisição de bens que deveriam ter sido ativados, tais como micro-computadores e periféricos, servidor, etc, conforme atestam os documentos apresentados, relacionados no Anexo B deste termo, e com cópias às folhas do processo, no montante de R\$301.254,42.*

*O mesmo podemos afirmar com relação a valores lançados a título de manutenção de máquinas e equipamentos, relacionados no mesmo Anexo B, no montante de R\$50.000,00.*

E constituiu o crédito tributário utilizando como base de cálculo o valor tributável individualizado no Anexo “B” do TVF (fl. 236) no montante de R\$ 351.254,42.

Analisando a Ficha 05 A - linha 32 - Outras Despesas Operacionais da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2008, a Autoridade Fiscal requereu comprovação das despesas operacionais lá informadas.

Da apreciação dos elementos apresentados a título de comprovação das despesas com "Promoções e Eventos", constatou-se que havia valor contabilizado que representava despesas a título de "doação", não dedutível perante a legislação fiscal, no montante de R\$ 25.500,00.

O mesmo detectou com relação a despesas lançadas como "Doação" e "Multas por Infrações Fiscais" (infrações de trânsito), no montante de R\$17.167,36 e R\$374,55, pertencentes às contas 00217 e 00240 respectivamente.

E dessa forma glosou a importância contabilizada, no montante de R\$ 43.041,91, relacionados no Anexo "A" do TVF (fls. 233 a 235).

Decorrente da irregularidade descrita nos itens I a III do TVF, a Autoridade Fiscal verificou que houve alteração na base de cálculo da apuração mensal do IR e da CSLL, com base no balancete de suspensão ou redução do imposto (opção informada na DIPJ pelo contribuinte) e, por conseguinte, lançou de ofício a multa isolada incidente sobre a base de cálculo estimada nos meses de janeiro a dezembro de 2008.

Nos termos da legislação fiscal de regência, a pessoa jurídica que opta pela tributação do Lucro Real Anual, deve recolher o IRPJ e a CSLL calculados por estimativa, em cada mês, determinados sobre a base de cálculo estimada - pagamento por estimativa, cuja opção é manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro, sendo essa opção irrevogável para todo o ano calendário.

Esse pagamento, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.981/95, com nova redação dada pela Lei nº 9.065/95, poderá ser suspenso ou reduzido pela pessoa jurídica, em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, assim como da CSLL, calculado com base no lucro real do período em curso.

Desta feita, nos termos da legislação fiscal de regência, e com base nos fatos apurados, era devida a multa isolada, pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, na alíquota de 50% sobre a base de cálculo apresentada no item IV.C do TVF.

03. Após regular impugnação, a DRJ manteve os lançamentos, em decisão assim ementada (fls. 337/350):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

Ementa:

PROCEDIMENTO FISCAL. LEGITIMIDADE. É legítimo o procedimento fiscal que, após proceder a intimações ao contribuinte e promover cruzamentos de informações, identificou despesas não comprovadas e corretamente apurou o imposto devido.

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal, que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a existência de vícios no auto de infração deve apresentar-se comprovada no processo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. Subsiste a glosa se o sujeito passivo não atende às intimações fiscais e nada prova, no curso do contencioso administrativo, acerca das despesas especificamente questionadas pela autoridade lançadora. Consoante exposto na decisão de piso, as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.

DESPESAS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS. Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.

DESPESA. COMPROVAÇÃO. Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido e que, por isso mesmo, torna o pagamento devido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTOS DECORRENTES. Aplica-se ao lançamento das contribuições, quando decorrente do mesmo fato, o decidido em relação à exigência principal

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2008

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. Se sujeita à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte (IRRF), à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resultar em redução indevida do lucro líquido da empresa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. A partir do advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

04. Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 365/374), onde controverte apenas a exigência das multas isoladas pelo não pagamento de IRPJ e CSLL sobre estimativas dos tributos em concomitância com a multa de ofício, sob o fundamento da aplicação da súmula CARF nº 105 e violação aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

05. É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Fredy José Gomes de Albuquerque**, Relator

06. O recurso é tempestivo<sup>1</sup> e preenche os requisitos de admissibilidade para ser conhecido.

07. Importa registrar que todas as matérias relacionadas às infrações indicadas no TVF e nos autos de infração não foram questionadas pela contribuinte em seu recurso voluntário. Limitou-se a questionar unicamente a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício. Esse é o único tema objeto de Recurso Voluntário e os demais tornaram-se preclusos, porquanto não questionados.

### **DA EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS EM CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO**

08. O TVF indica o lançamento da multa isolada sobre a base de cálculo das estimativas de IRPJ e CSLL não pagas no período, no percentual de 50%, em conjunto com a multa de ofício de 75%.

09. A exigência da multa isolada teve como fundamento o art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96<sup>2</sup>, que assim dispõe:

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:

...

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.

10. Por sua vez, a exigência da multa de ofício de 75% encontra fundamento no inciso I do mesmo artigo 44 da Lei 9.430/96, a saber:

<sup>1</sup> A contribuinte foi intimada da decisão da DRJ em 18/05/2019 (AR de fls. 362) e protocolou recurso em 19/06/2019 (termo de fls. 364), portanto, dentro do prazo legal de 30 dias.

<sup>2</sup> Com redação que lhe deu a Lei nº 11.488/2007.



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

11. Remanesce no CARF relevante discussão em relação à exigência das multas de forma concomitante. De fato, a existência dos dispositivos legais leva a dois possíveis entendimentos. O primeiro mantém a aplicação de ambos para exigir conjuntamente tanto a multa de ofício quanto a isolada, enquanto o segundo afasta a exigência da multa isolada pelo fenômeno da consunção.

12. Nos últimos tempos, mudei meu entendimento sobre o tema, por restar convencido de que a exigência das duas multas alcança o mesmo fenômeno infracional: a falta de pagamento de determinado tributo sobre a mesma grandeza econômica.

13. Com efeito, as estimativas de tributos representam diferimento do momento em que o fato jurídico relacionado ao IRPJ e a CSLL ocorre, no caso, o último dia do ano. A legislação determina adiantamento desses tributos ao longo do exercício, vale dizer, exigem da contribuinte estimar uma expectativa de lucro durante os meses do ano para adiantar valores que serão consolidados ao final do período. Trata-se do mesmo tributo e mesma grandeza econômica: a renda, auferida com base no Lucro Real e no Lucro Líquido.

a. Assim, ausente o pagamento de estimativas, os montantes não quitados são incorporados à consolidação ao tributo devido no exercício, acrescido da multa de ofício de 75%, *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*, nos termos acima indicados.

14. Porém, o Fisco exige uma segunda multa, no percentual de 50%, pelo fato das estimativas não terem sido quitadas em suas respectivas competências, sob o entendimento de que existe dispositivo expresso a esse respeito e não há como afastá-lo.

15. Entendo que há *bis in idem* sobre o mesmo fato, no caso, a ausência de pagamento do tributo, que é o mesmo, seja devido pelo adiantamento de estimativa, seja pela consolidação do lucro tributável ao final do exercício.

16. Por essa razão, conforme dispõe a Súmula CARF nº 82, *“após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”*. Isso porque ela faz parte do tributo lançado em relação ao exercício encerrado, devendo o Fisco consolidar os valores globais para realizar o lançamento.

17. Daí exsurge a conclusão de que a multa isolada de 50% – que pode ser cobrada ao longo do exercício não encerrado, tanto quanto a própria estimativa não paga – é também incabível após o exercício encerrado, pois se aplica multa de ofício de 75%.

18. Na prática, a exigência de estimativas deixa de existir ao final do ano-calendário, tanto quanto seus consectários legais. Aquilo que não foi pago passa a ser objeto de lançamento de ofício autônomo, que contemple todo o exercício.

19. Aplica-se o princípio da absorção ou princípio da *consumção*, que decorre da conclusão de que a penalidade maior absorve a menor, quando tratarem do mesmo fato jurígeno. Tem-se como objetivo aplicar assertivamente a legislação, pois, conforme leciona Fabio Brun Goldsmidt, “admitir-se a possibilidade de incidência cumulativa de duas normas distintas, cada uma informadora de uma pena/sanção distinta para um mesmo e único fato/ação, implicaria, na prática, na criação de uma terceira punição, não antevista (*lex praevia*) nem contemplada (*lex certa*) em diploma algum”<sup>3</sup>.

20. Cite-se, ainda, esclarecimentos doutrinários que trazem luzes a evidenciar o equívoco em se pretender dar soluções diversas – e aqui as multas de ofício e isolada são soluções diversas – para alcançar o mesmo fato jurídico a ser sancionado, evidenciando-se o *bis in idem*:

O princípio ne bis in idem ou no bis in idem constitui infranqueável limite ao poder punitivo do Estado. Por meio dele procura-se impedir mais de uma punição individual – compreendendo tanto a pena como a agravante – pelo mesmo fato (a dupla punição pelo mesmo fato). É postulado essencial de natureza material ou substancial – conteúdo material relativo à imposição de pena -, ainda que se manifeste também no campo processual ou formal, quando diz respeito à impossibilidade de persecuções múltiplas. O conteúdo penal substancial do ne bis in idem exige a concorrência da denominada tríplice identidade entre sujeito (identidade subjetiva ou de agentes), fato (identidade fática) e fundamento (necessidade de se evitar a dupla punição, quando o desvalor total do fato é abarcado por apenas um dos preceitos incriminadores).<sup>4</sup>

21. De fato, não faz sentido penalizar duas vezes o mesmo fenômeno, qual seja, a falta de pagamento do tributo, seja ele destacado como adiantamento por estimativa, seja o que veio a ser consolidado no cômputo anual do tributado. Trata-se da mesma coisa!

22. Por isso mesmo, o CARF consolidou a Súmula nº 105, que assim dispõe:

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.

Acórdãos Precedentes:

<sup>3</sup> GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da proibição de bis in idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 316.

<sup>4</sup> PRADO, Luis Regis. *Bem jurídico-penal e constituição*. 8 ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2019. p. 123-124.

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

23. Importa registrar que a redação do citado dispositivo legal<sup>5</sup> foi posteriormente substituído pelo texto do art. 44, II, "b", da Lei 9.430/96<sup>6</sup>, levando à possível interpretação literal de que a Súmula CARF 105 estaria revogada, pois trata de outro dispositivo.

24. Entendo que o racional da súmula é rigorosamente o mesmo e não houve nenhuma revogação do seu conteúdo. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas é a mesma em ambas as redações e *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.*

25. Com a vênua dos posicionamentos divergentes, entendo que a matéria tratada na súmula é clara e converge com os posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

26. Cite-se os precedentes das duas turmas do STJ que objetivamente afastam a concomitância na cobrança das citadas multas:

#### **DECISÕES DA 2ª TURMA DO STJ**

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL QUE NÃO IMPUGNA FUNDAMENTO DA DECISÃO DE ORIGEM. AGRAVO INTERNO QUE DEIXA DE ATACAR FUNDAMENTO DA DECISÃO RECORRIDA. SÚMULAS 283 E 284 DO STF. INCIDÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO.

...

5. **A Segunda Turma do STJ, em julgados mais recentes, continua a aplicar o entendimento de que a vedação à cumulação das multas "isolada" e "de ofício" persiste, mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007.** Nesse sentido: AREsp 1.603.525/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 25.11.20.

<sup>5</sup> Art. 44. § 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.

<sup>6</sup> 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:

...

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.

(AgInt no AREsp 1878192 / SC, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, T2 - SEGUNDA TURMA, DJe 12/04/2022, unânime)

---

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. **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.**

...

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996.**

Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

(AgInt no AREsp 1603525 / RJ, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, T2 - SEGUNDA TURMA, DJe 25/11/2020, unânime)

---

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. **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.** RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

...

**5. Nesse sentido, no caso em apreço, me valho da linha argumentativa a muito difundida nessa Corte, segundo a qual preleciona pela aplicação do princípio da consunção ao exigir o cumprimento de medidas sancionatórias.** A rigor, o princípio da consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, prevalecendo a maior, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

Precedentes no mesmo sentido.

**6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.** Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

7. Recurso Especial conhecido e não provido.

(REsp 2104963 / RJ, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, 2ª Turma, DJe 19/12/2023, unânime)

**DECISÃO DA 1ª TURMA DO STJ**

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. **MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.**

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

**3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção.** Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

...

VOTO DO RELATOR

...

**Apesar de serem multas cominadas a hipóteses distintas, estou com a jurisprudência da Segunda Turma no que compreende pela impossibilidade de exigência cumulativa de tais multas. Com efeito, a infração que se pretende reprimir com a aplicação da multa isolada prevista no inciso II já se encontra plenamente englobada pela multa de 75% prevista no inciso I, a qual visa coibir, de forma abrangente, todos os casos de falta de pagamento ou recolhimento, desde que, havendo tributos a serem lançados, seja possível a exigência da multa juntamente com os tributos devidos, não havendo, portanto, cogitar do cabimento concomitante da chamada 'multa isolada'. Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.**

...

(REsp 1708819 / RS, Relator Ministro SÉRGIO KUKINA, T1 - PRIMEIRA TURMA, DJe 16/11/2023, unânime)

27. O tema evidencia posicionamento consolidado no Poder Judiciário, mas também tem sido resolvido no mesmo sentido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, conforme os recentes acórdãos abaixo indicados:

**DECISÕES DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. (Acórdão nº 9101-006.899 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 3 de abril de 2024 )

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO 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. (Acórdão nº 9101-006.809 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 16 de janeiro de 2024)

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO. A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício. (Acórdão nº 9101-006.852 – CSRF / 1ª Turma, sessão de 6 de março de 2024)

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. O disposto na Súmula nº 105 do CARF é perfeitamente aplicável aos fatos geradores após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, aplicando-se, ao caso, o princípio da consunção. Igualmente inaplicável, quando cobrada após o encerrado o ano-calendário. (ACÓRDÃO 9101-007.042 – CSRF/1ª TURMA, SESSÃO DE 7 de junho de 2024)

28. Não bastante todo esse acervo de precedentes indicados, a aplicação do princípio da consunção é uma solução interpretativa que decorre da observância do princípio da proporcionalidade, que é condição do próprio Estado Democrático de Direito, mesmo que não esteja – e nem precisaria estar – positivado diretamente na Constituição Federal, mas exsurge em razão na necessidade de *preservar a ideia de justiça material diante do princípio da segurança*

*jurídica*, conforme leciona Gilmar Ferreira Mendes<sup>7</sup>, sendo confirmado, ainda, por autores como Paulo Bonavides, que contempla a existência do princípio mediante cotejo das demais normas garantidoras de direitos fundamentais, a saber:

Embora não haja sido ainda formulado como ‘norma jurídica global’, flui do espírito que anima em toda sua extensão e profundidade o § 2º do art. 5º, o qual abrange a parte não-escrita ou não-expressa dos direitos e garantias, a saber, aqueles direitos e garantias cujo fundamento decorre da natureza do regime, da essência impostergável do Estado de Direito e dos princípios que este consagra e que fazem inviolável a unidade de Constituição.<sup>8</sup>

29. Exige-se a aplicação de tal princípio sempre que a controvérsia jurídica analisada demande a verificação da razoabilidade da medida proposta – nela consideradas a *necessidade e adequação* que são partes do princípio da razoabilidade – e a realização da justiça – considerada como *proporcionalidade em sentido estrito*.

30. Ao se aplicar a proporcionalidade, considerando-se seu valor jurídico como princípio constitucional, o intérprete deve lhe conferir posição de destaque, a fim de que esteja no ápice da pirâmide normativa proposta por Kelsen e possa sublimar seus efeitos sob as situações jurídicas postas à análise interpretativa. Segue-se aqui à proposta doutrinária de Willis Santiago Guerra Filho, para que *o princípio da proporcionalidade é capaz de dar um ‘salto hierárquico’ (hierarchical loop) ao ser extraído do ponto mais alto da ‘pirâmide’ normativa para ir até a sua ‘base’, onde se verificam os conflitos concretos, validando as normas individuais ali produzidas, na forma de decisões administrativas, judiciais, etc.*<sup>9</sup>

31. E como alcançar os elementos da proporcionalidade? Como responder ao que é necessário, adequado e justo? O caso concreto dirá, mas há considerações gerais que podem responder a essas perguntas.

32. Este relator já teve oportunidade de manifestar seu posicionamento em artigo publicado que tratou sobre *a proporcionalidade e os limites ao poder sancionador tributário*, cujas razões ali indicadas apontam para a solução da presente demanda. Eis o resumo do que importa à presente análise (grifou-se):

Deverá o intérprete, assim, verificar se a norma infracional é alcançada pelo elemento da **adequação ou idoneidade, que consiste na condição de que o meio utilizado pelo legislador é apropriado e oportuno à finalidade pretendida**. Indaga-se a pertinência da norma ao objetivo pleiteado, considerando todos os parâmetros que o ordenamento jurídico determina, devendo ser afastada a norma quando o resultado pretendido pela sua aplicação demonstre inadequação com as garantias constitucionais e com os direitos da parte contra quem a norma infracional é dirigida ou que seja impertinente à obtenção de uma finalidade de interesse público.

<sup>7</sup> MENDES, Gilmar. Jurisdição constitucional. São Paulo: Saraiva, 1996.

<sup>8</sup> BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

<sup>9</sup> GUERRA FILHO, Willis Santiago. Princípio da Proporcionalidade e teoria do direito. In: GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago. (Coord.). Direito Constitucional – estudos em homenagem a Paulo Bonavides. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 275.



...

Outrossim, além de adequado, **o ato normativo deve ser o menos gravoso à obtenção da finalidade lícita a que se destina, devendo-se perquirir se é possível alcançar a pretensão estatal de forma alternativa menos prejudicial, que leve a resultado semelhante, para que se tenha cumprido o segundo requisito: a necessidade ou exigibilidade**. Note-se que caberá ao intérprete analisar a existência de outros meios possíveis para o atendimento da finalidade pública perquirida.

Por fim, ainda que determinada circunstância passe pelo desafio do crivo da adequação e da necessidade, tem-se que **o ato normativo deverá atender à proporcionalidade em sentido estrito, a qual demanda que a medida escolhida entre duas possíveis seja a que menor dano cause àquela que se afaste, servindo à ponderação e ao balanceamento dos preceitos existentes no ordenamento jurídico**. Assim, “De um lado da balança, devem ser postos os interesses protegidos com a medida, e, do outro, os bens jurídicos que serão restringidos ou sacrificados por ela” (SARMENTO, 1996)<sup>10</sup>.

33. Traçados os parâmetros, observa-se que a cobrança concomitante das multas em questão não se amolda em nenhum fator do princípio da proporcionalidade, pelo evidente *bis in idem* que decorre de tal postura interpretativa.

34. Em primeira abordagem, não é possível identificar em que medida a aplicação é *necessária*, pois se preserva a aplicação da multa mais onerosa, no caso, a multa de ofício, que absorve a menor.

35. Quando ao segundo requisito da proporcionalidade, a *adequação* também está ameaçada com o lançamento duplo das multas sobre o mesmo fenômeno jurídico. O infrator está sendo devidamente penalizado nos termos do Ordenamento Jurídico, sendo inadequada a medida perpetrada pela administração tributária.

36. Ao fim, há de se investigar se quesito da proporcionalidade em sentido estrito foi atendido, ou seja, se o duplo lançamento de multas representa medida justa. Penso que o fator justiça não pode ser afastado em nenhuma hipótese e a solução que preserve o princípio da consunção resolve a questão de forma plena, mediante a aplicação da lei sem o excesso da dupla penalizada, porquanto indevida.

37. Para escolher o caminho certo a seguir – e aqui me valho de critério de sopesamento que não inflija direitos da contribuinte e também do próprio Fisco –, colho de antiquíssima lição de Aristóteles que propugna que *a justiça realiza “um certo tipo de proporção.(...) E o justo assim entendido é um meio com relação aos extremos, que prejudicam a proporção (o proporcional é de fato meio; e o justo, por outro lado, é proporcional).(...) Tudo isto nos possibilita concluir que o justo – em sentido em que aqui o entendemos – é o proporcional, e*

<sup>10</sup> ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. A Proporcionalidade e os Limites ao Poder Sancionador Tributário. In: Novos Tempos do Direito Tributário, Coords.: VIANA FILHO, Jefferson de Paula; CESTINO JÚNIOR, José Osmar; FILGUEIRAS, Ingrid Baltazar Ribeiro; GOMES, Priscilla Régia de Oliveira. Curitiba: Editora Íthala, 2020, p. 74-76.



*que o injusto, ao contrário, é o que nega a proporção. Na injustiça, um dos termos torna-se, então, muito grande e o outro, muito pequeno”*<sup>11</sup>.

38. Penso ser inteiramente desproporcional em seu sentido estrito, norteadado pelo fator justiça, penalizar duplamente a mesma matriz fenomênica do qual exsurge o dever de pagar tributos.

39. Todos esses fundamentos revelam a necessidade de afastar a exigência concomitante da multa isolada em conjunto com a multa de ofício

#### **DISPOSITIVO**

40. Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para exonerar a exigência da multa isolada.

*Assinado Digitalmente*

**Fredy José Gomes de Albuquerque**

#### **VOTO VENCEDOR**

Fernando Beltcher da Silva, Redator designado.

Com todas as vênias ao Ilustre Relator, que com maestria apresentou robustos fundamentos pela inexigência da multa isolada, concomitantemente com a multa de ofício, a compreensão predominante no colegiado, por voto de qualidade, foi pelo desprovimento do recurso no tocante ao tema.

É bem verdade que diversas decisões do CARF caminhavam no sentido pretendido pela Recorrente, a ponto de a compreensão resultar na edição da Súmula CARF nº 105.

Ocorre que a base legal das penalidades (de ofício e isolada) sofreu sensível alteração, passando a ser contundente quanto à determinação das exigências:

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:

[...]

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

<sup>11</sup> ARISTÓTELES. Obra jurídica. Livro I. São Paulo: Ícone Editora, 1997.

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

Há quem entenda que o racional da Súmula CARF nº 105 deva prevalecer, independentemente da redação acima descrita promovida pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante de projeto de conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

Respeitosamente, discordo.

O contribuinte optou pela apuração anual do IRPJ e da CSLL. Tal escolha traz consigo a obrigação de antecipar mensalmente as exações, sob o rótulo de estimativa. O não cumprimento deste dever carrega consigo uma sanção legalmente prevista, ainda que a pessoa jurídica apure prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da contribuição no encerramento do exercício (Súmula CARF nº 178).

Verificada a transgressão, incumbe à autoridade fiscal a aplicação da penalidade, pois a atividade administrativa de lançamento é plenamente vinculada, sob pena de responsabilização funcional (art. 142 do Código Tributário Nacional).

As multas de ofício e isolada incidem em circunstâncias completamente distintas, ocorridas em momentos distintos, e são calculadas de modos diversos. Não há identidade de hipótese de incidência, de temporalidade, de base imponível, nem mesmo de alíquota.

Considerada a alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sobrevieram incontáveis julgados deste Conselho em sentido contrário ao almejado pela Recorrente. Trago exemplos:

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

Ano-calendário: 2008 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, 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". [Acórdão nº 9101-006.602, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]

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

Ano-calendário: 2007 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, 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 nº 9101-006.543, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2011

[...]

IRPJ E CSLL. MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período. 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 impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO. POSSIBILIDADE.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória no 351/2007 (posteriormente convertida na Lei no 11.488/2007) no art. 44 da Lei no 9.430/1996 deixa clara a possibilidade de aplicação de ambas as penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. No caso em análise, não se aplica a Súmula CARF no 105, pois a multa isolada foi exigida após as alterações promovidas pela referida Medida Provisória no 351/2007. [Acórdão nº 9303-014.450, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE, PARA FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF, que diz que 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, aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua nova redação, de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças 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 aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. [Acórdão nº 9303-010.833, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007 FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

No caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488 de 2007, prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício. Tal entendimento está expresso na súmula CARF nº 178.

[...]

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

A partir do ano-calendário 2007, 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 nº 1001-002.943, da 1ª Turma Extraordinária/1ª Seção de Julgamento, relatoria do Conselheiro Sidnei de Sousa Pereira]

Assim, rejeito a alegação de indevida concomitância, razão pela qual se nega provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva

ACÓRDÃO 1102-001.393 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19515.720722/2012-54

DOCUMENTO VALIDADO