MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10880.739946/2019-73**
ACÓRDÃO	9101-007.292 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	CCAB AGRO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO POR 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

DOCUMENTO VALIDADO

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do **Acórdão nº 1201-006.051**, proferido em 15.08.2023, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 1270/1288) assim ementado:

> ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
>
> Ano-calendário: 2013, 2014, 2015
>
> NULIDADE, AUTO LANÇADO POR AUTORIDADE INCOMPETENTE. MUNICÍPIO DIVERSO
>
> Não há nulidade no fato de o auto de infração ser lavrado por autoridade fiscal de jurisdição diferente daquela em que está situada a empresa. O art. 9º, § 2° do Decreto n° 70.235/72 autoriza que o lançamento seja efetuado por autoridade fiscal de outra jurisdição.
>
> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Ano-calendário: 2013, 2014, 2015
>
> NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA E INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA
>
> Não prevalece a argumentação de cerceamento de direito de defesa quando há elementos no lançamento que permitam ao sujeito passivo apresentar sua defesa. Ademais, estariam afastadas as hipóteses de nulidade do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, por inexistir as situações ali avençadas. O Fisco não é obrigado a produzir novas provas quando os documentos juntados aos autos o levam às conclusões que o levaram ao lançamento.
>
> PROVA DA EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONTRATOS E PAGAMENTOS
>
> Para que se considerasse comprovada a efetiva prestação de serviços, seria necessário juntar documentos que demonstrassem os meios pelos quais os serviços ocorreram (emails com estratégias, atas de reuniões, apresentações contendo os conteúdos passados pelas contratadas etc). Os documentos juntados aos autos não são suficientes para demonstrar o que e como as consultorias

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

contratadas trabalharam para a Recorrente. Houve insuficiência no campo probatório.

PRINCÍPIOS DA LIVRE INICIATIVA E DA AUTONOMIA PRIVADA

O fato de a fiscalização ter desqualificado os serviços tomados pela Recorrente, ao analisar os documentos apresentados, não significa ingerência na sua livre iniciativa ou autonomia privada. A empresa tem direito de se organizar como quer desde que com isso mantenha a lisura, a legalidade e tenha como comprovar documentalmente os atos realizados.

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS

Para que uma despesa seja considerada dedutível, ela precisa estar revestida dos caracteres de normalidade, usualidade e necessidade. Além do mais, precisa ser comprovada. Restou demonstrada a necessidade da despesa, mas não sua normalidade e usualidade, portanto, não a comprovou.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS INSUFICIENTES E CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO

É válida a incidência de multa isolada sobre estimativas insuficientes e possível a sua cumulação com a multa de ofício. A Súmula CARF 105, que vedava a acumulação, é anterior à Lei 11.488/07, não devendo prevalecer sobre a lei, que novamente previu a possibilidade de se acumular as cobranças.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA

A Súmula 108 do CARF prevê a possibilidade de cobrança de juros SELIC sobre a multa de ofício, pacificando o entendimento sobre esse tema.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Em decorrência da ausência de comprovação de dolo ou participação efetiva dos responsáveis solidários, afasta-se a responsabilidade de todos eles.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, deram parcial provimento ao recurso voluntário apenas para afastar a responsabilização tributária dos diretores da empresa.

Intimado, o contribuinte interpôs recurso especial (fls. 1311/1349), sustentando que o **Acórdão nº 1201-006.051** conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto às matérias: (i) insubsistência da aplicação da multa isolada por insuficiência de pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL, ante a indevida concomitância entra a multa isolada e a multa de ofício, com base nos Acórdãos paradigma de números 9101-006.697 e nº 9101-006.617; e (ii) impossibilidade da glosa das despesas, com base no Acórdão paradigma número 1101-001.034.

Sobreveio o despacho de admissibilidade (fls. 1482/1492) que deu parcial seguimento ao recurso especial, apenas quanto à matéria "insubsistência da aplicação da multa isolada por insuficiência de pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL, ante a indevida concomitância entra a multa isolada e a multa de ofício", nos seguintes termos:

> **Análise da demonstração da divergência - 1ª matéria: insubsistência da aplicação da multa isolada por insuficiência de pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL, ante a indevida concomitância entra a multa isolada e a multa de ofício**
>
> Segundo a Recorrente, ao manter a exigência das multas isoladas no presente caso, o Colegiado recorrido adotou entendimento que divergiu da interpretação da legislação tributária que prevaleceu em casos semelhantes, nos Acórdãos nº 9101-006.697 e nº 9101-006.617.
>
> Em seu apelo especial, depois de elaborar o cotejo analítico entre o Acórdão recorrido e os paradigmas, a Recorrente conclui o seguinte:
>
> > 24. Como se observa dos acórdãos paradigmas, deve prevalecer o afastamento da cobrança cumulada da multa isolada prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (multa de 50% sobre o valor de estimativa de IRPJ e CSLL não recolhida) e da multa de ofício prevista no inciso I do mesmo artigo (multa de 75% sobre o valor do tributo objeto de lançamento).
>
> De fato, da contraposição dos fundamentos expressos nos votos que conduziram a decisão recorrida e os paradigmas, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do 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.
>
> Primeiramente, cumpre observar que nos três casos discutiam-se fatos ocorridos após o início da vigência das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.
>
> E sob esse mesmo contexto fático, no voto que conduziu a decisão recorrida prevaleceu o entendimento no sentido de que "é válida a incidência de multa isolada sobre estimativas insuficientes e possível a sua cumulação com a multa de ofício", acrescentando que "a Súmula CARF 105, que vedava a acumulação, é anterior à Lei 11.488/07, não devendo prevalecer sobre a lei, que novamente previu a possibilidade de se acumular as cobranças".
>
> Por outro lado, em ambos os paradigmas sustentou-se entendimento diametralmente oposto, no sentido de que "a alteração procedida por meio da Lei n' 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n' 9.430/96", de modo que foi mantida a "dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a

DOCUMENTO VALIDADO

outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n' 105".

Ante o exposto, entendo que restou caracterizada a divergência de interpretação suscitada pela Recorrente. E uma vez atendidos os demais pressupostos de admissibilidade, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja dado seguimento à 1ª matéria: insubsistência da aplicação da multa isolada por insuficiência de pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL, ante a indevida concomitância entra a multa isolada e a multa de ofício.

Análise da demonstração da divergência - 2ª matéria: impossibilidade da glosa das despesas (...)

Da leitura da argumentação acima reproduzida, infere-se que a Recorrente alega que, sob contexto fático análogo, o Colegiado recorrido teria adotado entendimento que divergiu da interpretação da legislação tributária que prevaleceu em caso semelhante, no Acórdão nº 1101-001.034, acerca da dedutibilidade de despesas.

Segundo a Recorrente, no paradigma prevaleceu o entendimento de que "é possível a dedutibilidade das despesas com honorários advocatícios quando estas se mostrarem essenciais e necessárias para a empresa, conferindo interpretação divergente quanto ao artigo 299, do RIR/99 (vigente à época dos fatos)".

No entanto, em análise ao inteiro teor do Acórdão recorrido, verifica-se que em momento algum sustento-se qualquer interpretação do art. 299 do RIR/99 conflitante com o fundamento que embasou o paradigma. Em outras palavras, na decisão recorrida, em nenhum momento restou assentado que despesas essenciais e necessárias para a empresa seriam indedutíveis.

Em verdade, as diferentes conclusões a que chegaram o Acórdão recorrido e o paradigma decorrem da valoração de conjuntos probatórios próprios e específicos a cada processo.

No paradigma, conclui-se que aquele Colegiado não tinha qualquer dúvida acerca da efetividade da despesa ali examinada, conforme evidencia o seguinte excerto, extraído do voto condutor daquela decisão:

> Com efeito, nota-se que os dispêndios com honorários advocatícios foram necessários para que a ora Recorrente obtivesse justa indenização sendo indiscutível a comprovação cabal por meio de documentação hábil e idônea, ponto que, a propósito, sequer está em debate.

Por outro lado, no presente caso, o Colegiado recorrido não enveredou pelo caminho de que as despesas em tela seriam desnecessárias. Enfatizou-se, sim, a ausência de provas da efetividade da prestação dos serviços que justificariam tais dispêndios, conforme fica claro no excerto abaixo reproduzido:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Concluiu a DRJ que, por não ter apresentado outros documentos que comprovassem a execução dos serviços, além de contratos e das notas fiscais, a empresa não logrou êxito em comprovar quais serviços teriam sido prestados pela AEM e REVISE. Mesmo e-mails trocados como se a REVISE prestasse consultoria não seriam suficientes, pois isso nem estava no objeto social dela.
>
> Não há evidências, como afirma a Recorrente, de que a AEM e REVISE tenham realizado serviços junto aos órgãos de Registro, Certificação e Fiscalização da atividade delas (ANVISA, IBAMA e Ministério da Agricultura). Conforme certificou o Fiscal, com base na documentação apresentada, todas as atividades foram realizadas em âmbito judicial, nos processos em que a CCAB Agro estava envolvida, mas sem envolver serviços jurídicos propriamente ditos, porque não há nenhuma peça processual em nome das firmas contratadas.
>
> Portanto, observando os contratos e documentos juntados, por mais que a empresa alegue que contratou serviços substancialmente verbais, é difícil acreditar que gastou mais de R$ 5MM com duas assessoriais que não produziram nenhum documento ou resultado para o trabalho realizado. Os documentos juntados aos autos não são suficientes para atestar o que de fato fizeram os 2 consultores (Milton e Francisco), ao atuarem nos processos de obtenção de autorização para uso dos produtos Benzoato e Acetamiprid, conforme exposto acima.
>
> (destaque ora acrescido)

Resta claro, portanto, que no Acórdão recorrido não foi sustentado entendimento divergente do fundamento que embasou o paradigma, acerca da dedutibilidade de despesas necessárias.

Em verdade, as diferentes conclusões a que chegaram o Acórdão recorrido e o paradigma não decorrem de divergência na interpretação da legislação tributária. Como se viu, o desfecho alcançado no Acórdão recorrido resultou da valoração das provas apresentadas pela Recorrente.

Dessa forma, como não restou caracterizada a interpretação divergente da legislação tributária, e como o recurso especial não é destinado a reapreciação de provas, entendo que deve ser seguimento à 2ª matéria: impossibilidade da glosa das despesas.

Na matéria conhecida, sustenta o contribuinte em seu recurso especial, em síntese: que (i) deve prevalecer o afastamento da cobrança cumulada da multa isolada prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (multa de 50% sobre o valor de estimativa de IRPJ e CSLL não recolhida) e da multa de ofício prevista no inciso I do mesmo artigo (multa de 75% sobre o valor do tributo objeto de lançamento); (ii) não pode ser concomitantemente exigida a multa isolada sobre antecipações do imposto apuradas em decorrência das mesmas supostas infrações que originaram o lançamento principal e, consequentemente, o lançamento da multa de ofício; (iii) a

multa proporcional, prevista pelo artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 absorve a imposição da multa isolada, que nada mais é do que o fenômeno da consunção; (iv) também em obediência à Súmula CARF nº 105, que a cumulatividade de multas (de ofício e isolada) impostas sobre falta de recolhimento por estimativa de IRPJ e CSLL vem, há tempos, sendo rechaçada pela jurisprudência do CARF; (v) as razões de decidir que ensejaram a edição da Súmula CARF nº 105 não foram alteradas com a edição da Lei nº 11.488/2007, que alterou o artigo 44, da Lei nº 9.430/96, de forma que não há qualquer razão para o entendimento de referida súmula não ser aplicado ao presente caso; e (vi) a aplicação da multa de ofício sobre o tributo apurado absorve a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas, porquanto, ao final do ano-calendário não há mais estimativas devidas, já que estas são computadas no momento da apuração do IRPJ e da CSLL.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 1501/1521), alegando, em resumo, que: (i) "multa isolada" é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa; (ii) não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades distintas; (iii) as infrações apenadas pela chamada "multa de ofício" e pela "multa isolada" são diferentes: a multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte; já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa; (iv) com a sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, o contribuinte desses tributos auxilia a União a fazer frente às despesas incorridas durante o ano-calendário, o que não ocorreria se a referida exação apenas fosse paga no exercício seguinte; (v) nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada prevista no art. 44, II, alínea "b" da mesma Lei; (vi) a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas: a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual; já a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas (vii) após o 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 sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

DOCUMENTO VALIDADO

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interporem recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E os embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial[1]. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

No presente caso, o sujeito passivo foi cientificado do acórdão recorrido em 26.12.2023 (fl. 1305) e interpôs o recurso especial em 09.01.2024 (fl. 1309). Diante disso, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que divirjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que "a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles"[2].

No que se refere ao prequestionamento da matéria, o acórdão recorrido versa, dentre outros, sobre a possibilidade de exigência concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício, estando preenchido, pois, o requisito.

Com relação à divergência interpretativa, o acórdão recorrido, com base em questões meramente de direito, manteve a exigência de multa isolada concomitante à multa de ofício, com relação a períodos de apuração posteriores à alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 11.488/2007. De forma diametralmente oposta decidiram os acórdãos paradigma de números 9101-006.697 e 9101-006.617, igualmente por razões de direito e com relação à períodos de apuração posteriores à alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 11.488/2007. Assim, caracterizada está a divergência interpretativa necessária ao conhecimento do recurso especial.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso especial.

[1] Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF ("RICARF") aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.
[2] Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

II – MÉRITO

Nos autos de infração subjacentes, a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais teve por base o 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, conforme abaixo:

> "Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)
>
> II - de 50% (cinqüenta 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".

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF 105, aprovada 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*".

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105[3] concluíram pela impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos: (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário); (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício, desaparece a base imponível da multa isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Cumpre ressaltar, entretanto, que a referida súmula versa sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996, enquanto a multa ora em discussão foi lançada com fundamento no art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Confira-se, abaixo, a comparação entre a redação dos referidos dispositivos:

[3] Acórdãos precedentes: 101-001.261, 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.

Art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996 (redação original)	**Art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/1996 (redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007)**
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 cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (...) § 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;	Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...) II - de 50% (cinqüenta 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.

Da análise do quadro acima, pode-se concluir que não houve alteração substancial na penalidade aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais – exceto com relação à redução no seu percentual. Embora a redação atribuída ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 utilize a expressão "exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal", isso não a diferencia da multa isolada versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996,

DOCUMENTO VALIDADO

tendo em vista que ambas as redações fazem referência expressa ao art. 2º da Lei nº 9.430/1996, que trata do pagamento mensal por estimativa.

Portanto, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, é a mesma daquela versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, exceto com relação ao seu percentual. Tanto é assim que, de acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 teve por objetivo *"reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa"*[4].

Diante disso, 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", entendo que 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.

Ademais, o STJ, por meio de suas duas turmas, concluiu pela impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício, em razão da aplicação do princípio da consunção ou da absorção. Confira-se:

> 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. (...)
>
> 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 n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 19/12/2023, grifamos.)

[4] Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm, acesso em 09.08.2022.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> 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. (REsp n. 1.708.819/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 16/11/2023, grifamos.)

Ressalta-se que, no REsp n. 2.104.963/RJ, julgado pela Segunda Turma do STJ, o caso concreto trata da multa prevista no artigo 12, III, da Lei nº 8.218/1991, isto é, da multa por ausência de entrega ao Fisco de arquivos digitais contendo registros contábeis. No entanto, o racional adotado para afastar a concomitância da referida multa com a multa de ofício é o princípio da consunção e a jurisprudência citada no acórdão refere-se à concomitância entre multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

Portanto, seja em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 ao presente caso, seja em virtude da jurisprudência de ambas as turmas do STJ, deve ser dado provimento ao recurso especial do sujeito passivo, para exonerar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

DOCUMENTO VALIDADO