



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.728029/2013-43
ACÓRDÃO	1201-007.312 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JM TERRAPLANAGEM E CONSTRUÇÕES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

RETIFICAÇÃO DA DIPJ. LANÇAMENTO PRÉVIO. PROCEDÊNCIA.

Não infirma o lançamento sob o prisma meritório, quanto menos o macula de nulidade, a mera retificação da DIPJ na qual tenha se escorado, quando realizada após o lançamento e não acompanhada da prova do acerto das informações retificadas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah (Relator), Renato Rodrigues Gomes e Isabelle Resende Alves Rocha que davam parcial provimento para afastar a exigência da multa isolada. Foi designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antônio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto integral) e Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente). Ausente o Conselheiro Nilton Costa Simões.

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2010, acrescidos de multa de ofício de 75% juros e multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas.

O lançamento decorreu da verificação, em procedimento interno de revisão de declarações, de que embora a Autuada tenha informado em sua DIPJ valores a título de IRPJ e de CSLL devidos relativos ao ano-calendário 2010, não informou tais débitos em DCTF e tampouco se identificou, nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, qualquer pagamento ou compensação relativos a estes débitos informados em DIPJ.

Cientificada dos lançamentos em 20 de setembro de 2013 (fls. 208/209), a Autuada apresentou, em 18 de outubro de 2013 (fl. 212), a impugnação de fls. 212 a 231, instruída com os documentos de fls. 232 a 329.

Na Impugnação, conforme relato do Acórdão Recorrido, o Contribuinte:

“Relata que "encontra-se em processo de fiscalização" no PAF 10166-725.489/2013-10, que teve origem no "Mandado de Procedimento Fiscal Sob Numero 01.1.01.00-2012-00196", e que, em decorrência dessa referida

fiscalização, seus registros contábeis dos anos 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012 estão "em processo de reconstituição".

Diz que durante o referido processo administrativo fiscal, teve pedido deferido pela autoridade fiscal para reconstituir seus registros contábeis e fiscais.

Alega que devido a árdua e complexa tarefa de reconstituição, algumas das suas declarações, como a DIPJ e as DCTF referentes ao ano-calendário de 2010 foram entregues com informações divergentes da realidade.

Assevera que a sua DIPJ e as suas DCTF referentes ao ano-calendário de 2010 não refletem a realidade, e que a informações que devem constar nelas só poderão ser divulgadas de forma correta após a conclusão dos processos de reconstituição dos seus registros contábeis e fiscais dos anos 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012.

Aduz que a sua prévia intimação antes da lavratura dos autos de infração era necessária para que pudesse esclarecer os fatos que ensejaram os lançamentos e, assim, evitar "a aplicação das multas conforme realizado pela auditoria fiscal".

Afirma que "as impropriedades e irregularidades verificadas" foram geradas em razão da negligência de profissionais contábeis que contratou.

Alega que os lançamentos efetuados, além de não terem sustentação, ferem o princípio constitucional da razoabilidade, pois não apresentou as informações corretamente em razão da fiscalização em curso.

Cita ementas de julgados de Tribunais Regionais Federais que tratam de lançamentos fiscais efetuados por arbitramento/aferição indireta em decorrência da apuração de vícios na escrituração contábil.

Alega que os autos de infração são nulos por violação ao artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, pois foram lavrados na repartição da Receita Federal no Distrito Federal, ou seja, fora do estabelecimento do contribuinte.

Frisa que caso a autoridade lançadora tivesse apurado as suspeitas de irregularidades in loco, certamente o desfecho teria sido outro.

Assevera que não há que se falar em aplicação do entendimento contido na Súmula nº 06 do CARF, pois, no presente caso, não estavam presente os elementos necessários e suficientes para fundamentar o auto de infração.

Diz que a "declaração de não existência de débitos informada nas DCTF's", assim como a "ausência de declarações de compensações e de pagamentos identificados nos sistemas da Receita Federal", são oriundos da reformulação da escrita contábil e fiscal, ainda pendente de finalização".

Ao tratar do lançamento das multas exigidas isoladamente cita julgados do CARF (Acórdãos 1402-001.449 e 1401-000.761) no sentido de que é incabível o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão ou de estimativa cumulado com o lançamento de multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado com o ajuste anual.

Cita ementas de julgados do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (AC 2006.35.02.012788-4/GO; AC 2006.37.00.004602-8/MA e AMS 2009.38.00.015031-8/MG), no sentido de que a multa que era prevista no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, deixou de ser exigível porque tal dispositivo legal foi revogado pela Lei nº 11.488/2007.

Lembra que a Súmula do CARF nº 82 preceitua que “Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Alega que, por força da Súmula CARF nº 82, o lançamento de ofício com base em estimativas só poderia ocorrer dentro do próprio ano-calendário.

Frisa que a Súmula CARF nº 82 autoriza a autoridade fiscal a aplicar penalidades somente dentro do próprio ano calendário.

Requer, por fim, sucessivamente: a declaração de nulidade dos autos de infração hostilizados; a declaração de improcedência dos autos de infração hostilizados; e o cancelamento das multas isoladas exigidas.

Requer, ainda, a realização de prova pericial, para comprovar a situação da sua escrituração contábil.”

O Acórdão Recorrido negou provimento à Impugnação, em Acórdão assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2010 LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO.

O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo não efetuar o pagamento ou recolhimento do imposto devido.

LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM DIPJ. ALEGAÇÃO SEM PROVA DE INCORREÇÃO DA DIPJ.

Caso o contribuinte alegue, mas não comprove, que os registros efetuados em sua DIPJ não correspondem à verdade dos fatos, deve ser mantido o lançamento de ofício de IRPJ efetuado com supedâneo em tal declaração.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/1996, pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, já que as duas multas, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação, não se confundem.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2010 PEDIDO DE PERÍCIA CONSIDERADO NÃO FORMULADO.

Deverá ser considerado não formulado o pedido de perícia apresentado sem a exposição dos motivos pelos quais o requerente entende que deva ser produzida tal prova e sem a indicação de quesitos e do nome, endereço e qualificação profissional de perito.

LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO FORA DO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO SEM PRÉVIA INTIMAÇÃO. POSSIBILIDADE.

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

LANÇAMENTO DECORRENTE. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação da CSLL a solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito. Portanto, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.”

Cientificado o Recorrente interpôs Recurso Voluntário dialogando com o Acórdão Recorrido e defendendo:

- A legitimidade do processo de retificação de DIPJ iniciado a partir do processo nº 10166-725.489/2013, que teria gerado o protocolo de DIPJ retificadora em 2016, a qual foi recepcionada pelos sistemas da Receita Federal, e
- A impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício no caso em tela,

É a síntese do necessário.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

Reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário. O Recurso Voluntário também é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

2 DIREITO**2.1 RETIFICAÇÃO DA DIPJ E SEUS EFEITOS**

O Recurso Voluntário dialogou com o Acórdão Recorrido para sustentar a tese de que o auto de infração padeceria de nulidade por ter adotado como referencial as informações constantes em DIPJ em vias de ser retificada. Defende, ainda, improcedência da autuação diante das informações lançadas na DIPJ retificadora.

O Acórdão Recorrido asseverou que o procedimento fiscal que deu origem ao processo nº 10166-725.489/2013 não trataria do ano-calendário de 2011, mas dos anos anteriores e, ainda que tratasse, não seria plausível quando da lavratura do auto de Infração, em 18/09/2013 a revisão não estivesse concluída, dado que referido processo havia se encerrado em 16/07/2013, 2 meses antes.

A isso o Contribuinte se insurge alegando que a revisão da DIPJ relativa aos anos anteriores demandou a revisão da DIPJ do ano-calendário de 2011, já que as anteriores afetam as subsequentes, e que o prazo de 2 meses para tal revisão seria exíguo. Alega ainda que em 2016 protocolou a declaração retificadora, que foi recebida pelo sistema ainda antes do julgamento pela DRJ.

Entendo que o deslinde da questão independe da retificação da DIPJ, mas da prova da verdade subjacente às retificações. Como bem pontuou a autoridade julgadora de piso, os livros e fichas do empresário fazem prova em seu desfavor. Transcreva-se

“4. Utilização das informações contidas na DIPJ para efetuar os lançamentos A alegação de que os lançamentos, por terem sido realizados com supedâneo em DIPJ apresentada pela Autuada, não teriam sustentação, carece totalmente de razão.

O ordenamento jurídico brasileiro, ao tratar da força probante dos livros, registros e declarações dos empresários e sociedades, é expresso ao determinar que os mesmos fazem prova contra a pessoa jurídica a que pertencem, sendo lícito a esta

(pessoa jurídica), todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos e declarações não correspondem à verdade dos fatos.

Nesse sentido, preceituam tanto o Código de Processo Civil como o Código Civil:

Código de Processo Civil Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - (...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Código Civil Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

(...)Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.”

Por outro lado, fazem prova a favor do contribuinte os registros contábeis, tão somente quando amparados pela documentação de suporte, como então previa o RIR/99:

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).”

Vale dizer, para demonstrar que de fato havia erro em sua DIPJ, o contribuinte deveria acostar aos autos sua escrita contábil associada à documentação de suporte dos respectivos lançamentos para demonstrar que erro havia e que a nova declaração é que trazia a verdade dos fatos.

Tal prova dependeria do questionamento das declarações do contribuinte pelo fisco, quando a retificadora tenha sido transmitida antes da ciência do auto de infração. Entretanto, no caso em questão, a transmissão ocorreu após, de maneira que cabe ao Contribuinte produzir prova de que correta estava a retificadora, e não a retificada.

Nesse sentido, embora tratando da DCTF e do ambiente de emissão de despachos decisórios acerca de declarações de compensação e pedidos de restituição, temos a súmula CARF nº 164, cujo racional entendo aplicável ao caso.

Súmula CARF nº 164

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)

Assim, muito embora o Recorrente tenha produzido argumentação convincente quanto à causa da retificação, não produziu qualquer prova quanto à correção das informações contidas na declaração retificadora, o que impede o provimento de seu Recurso neste ponto seja quanto à existência de nulidade, seja quanto à improcedência da autuação.

2.2 CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO.

Sorte distinta assiste ao contribuinte quanto à cumulação das multas isolada e de ofício.

A matéria em questão é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho.

Debate-se, usualmente, se a multa isolada somente poderia ser exigida conjuntamente ao lançamento de ofício voltado à exigência das estimativas não quitadas, e, não sendo possível exigir o recolhimento das estimativas após o término do ano-calendário, tampouco poderia ser exigida a penalidade pelo não recolhimento.

Não partilho desse entendimento. A Súmula CARF nº 82 consolidou o entendimento deste Conselho, de que as estimativas de IRPJ e CSLL consistem em mera antecipação do tributo devido, o que as tornaria inexigíveis com o término do ano-calendário a partir do qual se apura o tributo efetivamente devido. Trata-se de técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime do Lucro Real de apuração anual. Caso o contribuinte seja autuado sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas a multa de ofício de 75%.

Em virtude da exigência de antecipação, impõe-se sobre o contribuinte a penalidade ora em questão, voltada a punir a conduta daquele que desatende à obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entendimento diverso implicaria não só o esvaziamento da sanção imposta àquele que desatende ao dever de antecipar, como também a instituição de prazo decadencial inferior a um ano, distinto do prescrito pelo Código Tributário Nacional.

A Conselheira Livia de Carli Germano no mesmo Acórdão 9101-005.080 muito bem expõe que a multa isolada, tanto na redação anterior como na posterior às alterações legislativas

promovidas pela Lei 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigível mesmo depois do encerramento do ano-calendário:

“Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das *premissas* de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a *conclusão* a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal

da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Distinta é a situação em que, ao final do ano-calendário, o contribuinte apura tributo a pagar mas não o recolhe, tornando-se alvo do lançamento de ofício. Nesses casos, **a jurisprudência administrativa admite a absorção da multa imposta sobre a conduta-meio pela multa imposta sobre a conduta-fim**, levando à prevalência apenas da multa de ofício como consequência da aplicação do princípio da consunção, reconhecido pela súmula CARF nº 105.

“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:

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”

Ocorre, portanto, punição da conduta-meio e da conduta-fim, devendo esta absorver aquela (consunção).

Reconhecendo a aplicabilidade do princípio penal da consunção à seara tributária e muito bem delineando as **três vertentes existentes a seu respeito**, podemos mencionar o Acórdão nº 1401003.058, de relatoria do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, o qual se vale de voto do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

“ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada.”

(...)

“Inicialmente já é de conhecimento dos membros desta Turma Julgadora que meu posicionamento é no sentido da impossibilidade da exigência da multa isolada quando há a aplicação, relativa ao mesmo exercício da multa de ofício em valor igual ou superior ao da multa agravada. Para tanto apresento posicionamento já muitas vezes apresentado neste CARF que contou o prestigioso auxílio do então Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo Mendes. vejamos:

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

- 1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.
- 2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201000.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário. Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos.

É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, percebe-se que a multa de ofício excede o valor da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, absorvendo-a integralmente. Desta forma entendo por negar provimento ao lançamento da multa isolada em razão desta ter sido integralmente abrangida pela multa de ofício.

Do exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação o lançamento de multa isolada por falta de pagamento de estimativa do IRPJ e CSLL.

(...)

Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é se sabaença geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação de uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.

Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela.”

Mais recentemente o Acórdão 9101-005.080, de relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, expressa o estado atual do debate no âmbito da **CSRF**, no qual se reconheceu a aplicação do princípio da consunção pela **1ª das vertentes acima mencionadas** no voto do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto com as contribuições do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e a manutenção da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, sendo extremamente oportuna a transcrição dos seguintes excertos de seu voto:

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Ainda sobre a permanência da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96 não modificaram o aspecto material da regra matriz de incidência das prescrições punitivas em questão, tendo apenas alterando o percentual da multa isolada e afastado a sua possibilidade de agravamento, com alteração topográfica que retirou a previsão da exigência isolada da multa do parágrafo 1º, IV, alocando-a no inciso II do *caput*. Todo o raciocínio que ensejou a consolidação do entendimento do colegiado no verbete sumular de nº 105 remanesce aplicável diante da ausência de alteração de suas premissas fundantes.

¹ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Portanto, no caso em questão, verifica-se a patologia apontada pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, impondo-se óbice à aplicação da multa isolada segundo a 1ª vertente da qual acima se tratou, razão pela qual a multa isolada torna-se insubsistente.

3 DISPOSITIVO

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para afastar a multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, redator designado

4 DA INTRODUÇÃO

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio, o colegiado, tutelando entendimento discordante, **pelo voto de qualidade**, divergiu das conclusões e pugnou em favor da **manutenção da exigência da multa isolada imputada sobre as estimativas mensais de IRPJ e CSLL não quitadas**.

Em razão do exposto, como Presidente em Exercício dessa digníssima turma, designei-me redator do voto vencedor aqui apresentado.

5 DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA CUMULADA COM A MULTA DE OFÍCIO

No presente processo, a Autoridade Fiscal imputou multa isolada, no percentual de 50%, por ter constatado que, em razão das glosas das despesas não comprovadas, a JM TERRAPLANAGEM E CONSTRUÇÕES LTDA não efetivou o devido recolhimento de IRPJ e CSLL sobre

bases de cálculo estimadas mensais. A referida exigência teria se amparado na disposição do art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Em ambas as fases contenciosas, o Sujeito Passivo rebelou-se contra a apontada exação, requerendo o cancelamento desta exação, sob alegação da impossibilidade de cobrança concomitante da multa de ofício e da multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas. Ademais, suscitou que, por força, da Súmula vinculante CARF nº 82², o lançamento de ofício com base em estimativas só poderia ocorrer dentro do próprio ano-calendário.

O Aresto guerreado, rebateu a tese defensiva, calcado na acepção que a apontada multa isolada pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, já que as duas multas, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação, não se confundem.

O nobre relator, com muito propriedade, refutou a argumentação da Recorrente no que toca à tentativa de subsunção da espécie ao disposto na Súmula CARF nº 82, pois se refere a exigência da estimativa mensal no curso do ano-calendário, entendimento que corroboro, portanto adoto os fundamentos abaixo transcritos:

Não partilho desse entendimento. A Súmula CARF nº 82 consolidou o entendimento deste Conselho, de que as estimativas de IRPJ e CSLL consistem em mera antecipação do tributo devido, o que as tornaria inexigíveis com o término do ano-calendário a partir do qual se apura o tributo efetivamente devido. Trata-se de técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime do Lucro Real de apuração anual. Caso o contribuinte seja atuado sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas a multa de ofício de 75%.

Em virtude da exigência de antecipação, impõe-se sobre o contribuinte a penalidade ora em questão, voltada a punir a conduta daquele que desatende à obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entendimento diverso implicaria não só o esvaziamento da sanção imposta àquele que desatende ao dever de antecipar, como também a instituição de prazo decadencial inferior a um ano, distinto do prescrito pelo Código Tributário Nacional.

Entretanto, com a máxima vênia, discordo da posição do voto vencido quando admite a absorção da multa imposta sobre a conduta-meio pela multa imposta sobre a conduta-fim, nas situações em que o Sujeito Passivo apura tributo a pagar, mas não o recolhe, tornando-se passível de lançamento de ofício após encerramento do ano-calendário, levando à prevalência

² Súmula CARF nº 82

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

apenas da multa de ofício como consequência da aplicação do princípio da consunção, reconhecido pela súmula CARF nº 105³. Quer dizer, pugnamos por ser incabível qualquer reforma da decisão recorrida. A saber.

Inicialmente, é mister destacar que, originalmente, a referida multa isolada foi criada pela Lei nº 9.430, de 1996, que no seu art. 44, previa que ela deveria ser calculada pela aplicação do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL devidas, mas não recolhidas, *verbis*:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, 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 - ... § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - ...

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; (g.n)

Posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, em 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, notadamente o seu art. 14, deu nova redação à referida Lei nº 9.430/1999, reduzindo o percentual da multa de 75% para 50% (cinquenta por cento), sendo este último o percentual utilizado no ora contestado lançamento, como segue:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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:

³ 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.

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (g.n)

Neste ponto, é de relevo destacar que a novel positivação representou um divisor de águas no que concerne a devida interpretação da aplicação do dispositivo, cuja jurisprudência administrativa levou à edição da Súmula nº 105 do CARF, *ipsis verbis*:

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.

Do referido epítome, inclusive por destacar no seu teor a referência ao dispositivo antes da alteração aventada, resta manifesto que, até o mês de novembro de 2006, antes, portanto, de entrar em vigor a alteração reproduzida, indubitavelmente era incabível a imposição de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

Já em relação ao lançamento de multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal a partir do mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, aplica-se o artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), não se aplicando, por conseguinte, a Súmula CARF nº 105, percepção diametralmente oposta a defendida pelo nobre Relator.

Nesta perspectiva, **não assiste razão a Recorrente quando alega que não se pode exigir uma multa isolada pelo não recolhimento da estimativa cumulada com a multa de ofício**, visto que a sanção determinada pelo sistema é notória: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal – **sem excluir qualquer mês do ano-calendário** –, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (quando há ausência de pagamentos a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário. Além disso, expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Assim, diferente do que sustenta a Recorrente, a inovação legislativa, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2006 (conforme verificado no caso em tela), afastou qualquer incerteza atinente a possibilidade de aplicação concorrente das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que

justificam a exigência das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em virtude da ausência de pagamento da estimativa são díspares, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido, divergindo da apurada consoante o ajuste anual; e os vencimentos ocorrem até o último dia útil do mês seguinte – **a estimativa relativa à competência de dezembro, até o último dia útil de janeiro do ano seguinte** -, diferente do ajuste anual, quando eventual saldo deve ser recolhido até 31 de março do ano seguinte.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

Nota-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, versam sobre pilares fáticos diferentes e autônomos, com distinções claras na materialidade e temporalidade da apuração que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se sobre o tributo não pago ou parcialmente pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, cujo fato gerador completa-se ao final do trimestre ou do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado, e é imputada sobre a estimativa não recolhida ou parcialmente recolhida, apurada conforme balanço/balancetes de suspensão elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra "b", do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas. A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento*

*de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...”), e divisava *bis in idem*, entendendo que a “mesma” multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).*

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo (“Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...”), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratar de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Nessa toada, o entendimento aqui externado encontra amparo tanto na Câmara Baixa, como na Alta deste Tribunal, consoante ementas exemplificativas:

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (AC nº 1301-006.749 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 21/02/24)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

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

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.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (AC nº 9101-002.438 – 1ª Turma – Sessão de 20/09/16)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2008, 2009 MULTA ISOLADA.

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

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (AC nº 9101-002.598 – 1ª Turma – Sessão de 10/05/18)

Por derradeiro, e em especial em relação à **suposta aplicação do princípio da consunção**, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate, com o qual pactuo e adoto:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados CONSUNTOS, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado CONSUNTIVO, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, O SUJEITO ATIVO SÓ DEVERÁ SER RESPONSABILIZADO PELO ILÍCITO MAIS GRAVE⁴.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe CRIME PROGRESSIVO quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um MINUS em direção a um PLUS⁵. (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

⁴ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: . Acesso em: 6 dez. 2010.

⁵ Idem, Idem

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

Por todo o exposto, **oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário no que toca ao pedido de cancelamento da multa isolada, no percentual de 50%, sobre o não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas mensais.**

6 DO DISPOSITIVO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO** no que toca ao pedido de cancelamento da multa isolada, no percentual de 50%, sobre o não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas mensais.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho