



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10183.723696/2017-55</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.290 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	22 de maio de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	WG ELETRO S.A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/12/2014 a 31/12/2014

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF 02. Incabível a arguição de inconstitucionalidade na esfera administrativa visando afastar obrigação tributária regularmente constituída, por transbordar os limites de competência desta esfera, o exame da matéria do ponto de vista constitucional.

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**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos de multa isolada incidentes sobre a

insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais, vencidos o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni (Relator) e os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor nesta matéria, o Conselheiro Rafael Zedral.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Piza Di Giovanni** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Zedral** – Redator Designado

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Mateus Ciccone** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a Base de cálculo Estimada, com fundamento no art. 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9430/96, nos termos do Auto de Infração constante da fl. 21, referente ao período de apuração de dezembro/2014.

A impugnação alegou que a multa ao índice de 50% é constitucionalmente desproporcional e que só seria cabível falar em multa caso o contribuinte não tivesse declarado o valor do débito.

Argumentou que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou acerca da inconstitucionalidade de multas moratórias impostas a índices superiores a 20%.

A DRJ julgou improcedente a Impugnação.

Em sede de Recurso Ordinário, a Recorrente argumentou que a decisão deve ser reformada, porquanto que: a aplicação de multa isolada, em 50%, é ilegal, pois, a obrigação principal das quais elas derivam foram declaradas. Assim, o não recolhimento, ou não homologação não é hipótese que justifica a sanção, conforme os comandos normativos e precedentes jurisprudenciais.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso atendeu aos requisitos de admissibilidade razão pela qual o conheço.

Trata-se de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a Base de cálculo Estimada, com fundamento no art. 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9430/96, nos termos do Auto de Infração constante da fl. 21, referente ao período de apuração de dezembro/2014.

A Recorrente alegou em sede Impugnação que a multa ao índice de 50% é constitucionalmente desproporcional e que só seria cabível falar em multa caso o contribuinte não tivesse declarado o valor do débito.

Argumentou que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou acerca da inconstitucionalidade de multas moratórias impostas a índices superiores a 20%.

Em sede de Recurso Ordinário, a Recorrente argumentou que a decisão deve ser reformada, porque a aplicação de multa isolada, em 50%, seria ilegal, pois, a obrigação principal das quais elas derivam foram declaradas.

Argumentou a Recorrente que o não recolhimento, ou não homologação não é hipótese que justifica a sanção.

Alegou ainda a Recorrente que a cominação de multa ao índice de 50% é constitucionalmente desproporcional, sendo que, só seria cabível falar em multa caso o contribuinte não tivesse declarado o valor do débito e que multa ao índice de 50% é constitucionalmente desproporcional. Alegou também que a multa seria confiscatória.

Portanto, o presente recurso refere-se apenas a multa por estimativa não paga.

Os argumentos de inconstitucionalidade não podem ser aceitos, visto que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, como definido na súmula nº 2 do CARF:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

O auto de infração foi lavrado com base nos artigos 2º e art. 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96, abaixo transcritos:

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

**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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Defende a Recorrente que ao cumular a multa de ofício com a multa isolada no mesmo lançamento, o Fisco pune a Recorrente duas vezes pelo mesmo ilícito tributário, ocorrendo o chamado “bis in idem”.

Ocorre que o Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 112 que a lei tributária que comine penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado (contribuinte) na hipótese de existir dúvida quanto à capitulação legal do fato ou quanto às suas circunstâncias materiais ou extensão dos seus efeitos.

Assim, em se tratando de contribuinte inserido na sistemática do Lucro Real Anual, o IRPJ e CSLL são apurados no final do ano (em 31/12), momento no qual opera-se o aspecto temporal e, conseqüentemente, a obrigação de calcular o tributo efetivamente devido sobre suas materialidades.

Nesse cenário, o CARF consolidou entendimento, por meio da Súmula nº 82, no sentido de que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Desta maneira, entendo que a multa isolada ora em discussão, por ter sido cobrada diretamente sobre as estimativas mensais apuradas não se sustenta diante do princípio da legalidade.

A C. Câmara Superior já decidiu nesse mesmo sentido quando do Acórdão nº 9101-00.520 (Sessão de 26/01/2010), que restou assim ementado:

*CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada pela ausência de base imponible, sobretudo quando apurado prejuízo fiscal e base negativa do tributo.*

Desta maneira, entendo que a multa isolada pode ser exigida sobre eventuais estimativas apenas no curso do ano calendário e uma vez findo o período de apuração, deve ser exigida sobre o montante de IRPJ/CSLL efetivamente devidos, tomando como base o final do período de apuração.

Entendo que não pode a contribuinte ser punida novamente pela mera prorrogação da mesma conduta.

Conforme mencionado, não se pode permitir a exigência de débitos de estimativas mensais após o encerramento do respectivo ano-calendário.

De fato, o mecanismo de recolhimento por estimativa mensal prevê que, ao final do exercício, o contribuinte deve apurar o Lucro Real (Ajuste) – e, conseqüentemente, a CSLL efetivamente devida – e deduzir do tributo apurado os valores já recolhidos ao longo do exercício a título de antecipação (estimativas), de modo a averiguar a eventual existência de saldo de imposto a pagar ou de saldo negativo de CSLL, hipótese essa em que apurará crédito passível de compensação com quaisquer outros débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Isso significa que o inadimplemento dos pagamentos antecipados não implica, necessariamente, existência de débitos de CSLL a serem exigidos pelo Fisco, porquanto o contribuinte, ao apurar a CSLL, no momento do ajuste anual, poderá constatar que teve prejuízo no exercício ou que os demais pagamentos efetuados a título de estimativas mensais foram suficientes para extinguir integralmente a CSLL apurado naquele ano calendário.

De fato, as estimativas mensais são antecipações de um tributo (CSLL) que poderá ser devido no encerramento do respectivo ano-calendário. Assim, encerrado o período de apuração, a exigência do recolhimento por estimativas deixa de ter eficácia, uma vez que efetivado o ajuste pertinente à existência (ou não) de tributo devido, apurado com base no lucro real ao final do ano calendário.

Entendo que as estimativas mensais se configuram obrigações autônomas que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual e que, depois do encerramento do ano-calendário, não há lugar para exigência de estimativas eventualmente inadimplidas pelo contribuinte, tampouco de eventual multa por não recolhimento, uma vez que essa já será aplicada em relação a mesma conduta em relação ao não recolhimento no ajuste anual, como ocorreu no caso concreto.

Entendo, portanto, que merece ser reconhecido, no caso em tela, a impossibilidade da exigência das estimativas mensais de CSLL.

Diante o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário no sentido de afastar a multa por estimativa.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Piza Di Giovanni**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Rafael Zedral, redator designado

Em que pesem as razões do voto proferido pelo i. Relator, peço vênias para divergir do seu entendimento, exclusivamente quanto à aplicação da multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais.

A base legal encontra-se na lei 9430/1996, artigo 44:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - De 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Há uma tese que defende a impossibilidade da incidência concomitante da multa isolada pelo não recolhimento de estimativa (art. 44, II, a da lei 943/1996), e da multa de ofício pelo não recolhimento de IRPJ/CSLL apurado ao final do período de apuração (inciso I do mesmo artigo 44).

Alega-se a aplicação do critério da consunção, pois a infração de não recolher uma estimativa é meio de execução da etapa final, ou seja, o recolhimento do tributo ao final do ano-calendário.

Com o devido respeito aos que assim entendem, este relator não vislumbra qualquer óbice na aplicação simultânea das duas multas. Trata-se de infrações distintas e a lei não impede concomitância das duas multas, por dois motivos. O primeiro é porque não há qualquer previsão expressa na lei neste sentido. E a segunda é que a própria alínea “b” do inciso II do artigo 44 da lei 9430/1996 foi redigida prevendo todas estas hipóteses.

Explico.

A alínea b do inciso II do artigo 44 da lei 9430/1996 prevê a multa “**ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social”.

O termo “ainda que” é usado para expressar que algo acontece apesar de outras circunstâncias ou condições. Como exemplo pode utilizar a própria alínea “b” do inciso II do artigo 44, quando afirma que a multa isolada é devida **“ainda que” tenha sido apurado prejuízo fiscal....”**

A legislação tributária estabelece que a multa por falta de recolhimento da estimativa mensal é imposta independentemente da existência de lucro ou prejuízo fiscal no período. Isso significa que, mesmo que a empresa tenha prejuízo, a obrigação de recolher a estimativa mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) persiste. A norma legal não faz distinção entre situações de lucro ou prejuízo, tratando a antecipação do pagamento como um dever instrumental do contribuinte.

Ademais, a Súmula CARF nº 105<sup>1</sup>, que veda a cumulação de ofício e a multa isolada não se aplica à fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, convertida na Lei nº 11.488.

Portanto, a multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 é exigível na ausência ou na presença de lucro tributável ao final do ano-calendário.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

Portanto, nego provimento do Recurso Voluntário neste ponto.

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Zedral**

---

<sup>1</sup> Súmula CARF 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"