



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10469.724999/2017-99
ACÓRDÃO	1002-004.359 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de junho de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	CIDA CENTRAL DE INDUSTRIALIZAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CARACTERIZADA. ACOLHIMENTO.

Caracterizada omissão no acórdão embargado, é de rigor a admissão dos embargos para correção do erro.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para esclarecer que a legislação tributária admite a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício incidente sobre o tributo exigido no ajuste anual e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Pres.), Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Andrea Viana Arrais Egypto. Ausente justificadamente a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó.

RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração admitidos pela Presidência do colegiado em 23/09/2025, nos quais é alegada omissão, em face do Acórdão nº 1002-003.545, de 5 de agosto de 2024, proferido por este Colegiado, que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA DE IRPJ. FALTA DE RECOLHIMENTO. PROCEDÊNCIA.

De acordo com a Súmula Carf nº 178, cabe o lançamento de multa isolada quando constatada a falta de recolhimento do IRPJ devido por estimativa, mesmo diante da inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário.

O presente processo cuida de litígio que originalmente se estabeleceu sobre autos de infração para exigência de IRPJ e CSLL apurados na sistemática do Lucro Real, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros moratórios, e ainda de multa isolada de 50% por falta de recolhimento de estimativas mensais dos referidos tributos.

Ainda na fase de impugnação, a contribuinte apresentou desistência do litígio sobre as exigências relativas aos tributos apurados no ajuste anual (ingressando com pedido de parcelamento), de modo que a controvérsia ficou restrita à multa isolada por falta de estimativas mensais.

E a referida multa isolada foi mantida pelas decisões de primeira e segunda instâncias administrativas.

Nesta fase processual, a contribuinte alega que a decisão de segunda instância contém vício de contradição e omissão.

A embargante apresenta os seguintes argumentos:

- a presente discussão encontra-se restrita ao lançamento de multa isolada, no percentual de 50%, concomitante com a multa de ofício, por falta de declaração em DTCT e recolhimento de IRPJ e CSLL, sobre a base de cálculo estimada;

- resta claro nos Autos de Infração que houve lançamento de IRPJ e CSLL, bem como multa de ofício no percentual de 75%, e que estes tributos foram objeto do parcelamento especial previsto na Lei nº 12.996, de 2014, devidamente apartados para outro processo;

- o Acórdão vinculado ao presente processo contém uma grave falha na apreciação da razão defensiva pelo fato de haver contradição entre a decisão e os seus fundamentos, bem como por ter omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma, sintetizado na falta de apreciação de que a multa isolada foi aplicada de forma concomitante com a multa de ofício no percentual de 75%;

- não cabe a afirmação da turma julgadora de que “cabe o lançamento de multa isolada quando constatada a falta de recolhimento do IRPJ devido por estimativa, mesmo diante da inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário”, já que o assunto em discussão é outro, “aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício”;

- não há que se falar em inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário, já que houve apuração de lucro e existência de base cálculo tributável;

- a discussão do colegiado deveria ser sobre a multa isolada lançada de forma concomitante com a multa de ofício. Esta matéria é que deveria ter sido exposta a apreciação do colegiado, porém, nada disso ocorreu. O nobre relator simplesmente adotou, de forma equivocada, a Súmula CARF nº 178, que nada tem a haver com a discussão ora embargada;

- ora, a decisão e voto condutor do aresto embargado não se manifesta sobre a multa isolada lançada de forma concomitante com a multa de ofício. Este é o principal fato do processo em questão, e isso não foi debatido pelos membros que compõem o Colegiado responsável pelo julgado, obstando a futura proposição de Recurso Especial a Câmara Superior de Recursos fiscais;

- em que pese a técnica e a acuidade desse Colegiado e do Ilustre Relator do Acórdão embargado, a presente medida se faz necessária, uma vez que a decisão contém vícios que reclamam nova manifestação deste Colegiado;

- o caso em discussão não trata da inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário. Resta claro que houve tributo apurado e que sobre estes valores foi constituído auto de infração para a cobrança de IRPJ e CSLL com a aplicação da multa de ofício;

- basta verificar os acórdãos precedentes que deram causa à Súmula CARF nº 178, para se concluir que a matéria aqui discutida nada tem a ver com a decisão tomada pelo relator do acórdão embargado;

- a decisão prolatada na presente discussão é totalmente equivocada e deve ser revista pela turma julgadora.

É o breve relatório.

VOTO

Conselheiro Aílton Neves da Silva, Relator.

Revisitando os autos, constata-se que assiste razão à embargante, tendo em vista que, de fato, o colegiado não se pronunciou a respeito do questionamento do então Recorrente sobre aplicação concomitante da multa de ofício incidente sobre o tributo exigido no ajuste anual e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, o que passa a ser feito na sequência.

Considerando que essa questão foi muito bem explorada no Voto vencedor do Acórdão de Recurso Especial nº 9101003.915 – 1ª Turma da CSRF, de 04/12/2018, peço vênia para

transcrever excertos daquela decisão - com os quais concordo - para o fim de conferir fundamentação ao Voto especificamente em relação à omissão apontada.

A questão a ser apreciada diz respeito à procedência da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL não pagas, referentes ao mês de agosto de 2007, aplicadas em concomitância com a multa de ofício e após o encerramento do ano-calendário.

De início, é preciso assinalar que o pagamento do tributo por estimativa, instituído pela Lei nº 9.430/1996, é uma alternativa à apuração trimestral, prevista na mesma lei. Feita a opção pelo recolhimento do tributo por estimativa, o Estado aguarda a entrada desses recursos. O contribuinte, por outro lado, pode ser autuado com a imposição de uma multa isolada, caso deixe de efetuar o recolhimento das estimativas sem o amparo de balanço de suspensão ou redução previsto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995. Entretanto, para o julgamento da questão aqui articulada, mostra-se indispensável retornar à redação original da Lei nº 9.430/1996 para confronto com o texto atual, daí entrecortando com a jurisprudência antiga até a exegese que ressaia da disposição normativa hoje em vigor.

Repare-se a redação original do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, 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, 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;

[...]

§ 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; "

Uma posição majoritária defendia que tal disposição prescritiva era compatível com a interpretação de que, sendo o recolhimento por estimativas antecipação do tributo apurado na declaração de ajustes, não poderia ser aplicada a multa isolada em exame depois de encerrado o período-base de apuração, porque, desde então, já teria ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL, sendo conhecido o tributo definitivo a ser recolhido.

Para essa corrente, o disposto no inciso IV, § 1º, do artigo 44, da Lei 9.430/1996 tinha como propósito obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário, a denotar o inerente dever de antecipar o cumprimento de uma obrigação futura. De acordo com essa linha, a partir do encerramento do ano-calendário, desaparecia o dever de efetuar a antecipação e, com isso, a penalidade perdia sua razão de ser, pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado.

A posição então dominante consagrou-se neste Conselho, nos termos da 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."

A posição doutrinária e jurisprudencial então prevalecente desprezava que o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelecia, em sua redação original, que a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas também deveria ser aplicada, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL. Isso, por si só, já revelava que a multa isolada em apreço poderia ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não dependia do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

Acontece que, em 2007, foi editada a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (MP nº 351/2007), que alterou o texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, o qual passou a ter a seguinte redação:

"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:

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."

Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a

prescrição original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a incidir sobre o valor do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95. A alteração legislativa decorreu do claro propósito de contornar a jurisprudência dominante, ao trazer ao mundo jurídico que a multa isolada não mais incidirá sobre um tributo antecipado, como o próprio caput do artigo 44 sugeria, em sua redação original, ao estabelecer que, “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”. Com a Lei nº 11.488/2007, a multa isolada é aplicada sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento integral da estimativa que compõe o esperado fluxo de caixa da União, embora não mais incidente sobre a totalidade ou diferença da antecipação de tributo não recolhida, mas incidente sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao final do ano-calendário, caso lhe falte o devido suporte em balanço de suspensão ou redução. Isso, por si só, já traduz que a multa isolada em lume pode ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não depende do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, nº inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida isoladamente do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de declaração e declaração inexata; para o

inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, bis in idem.

Se o contribuinte opta pela apuração anual, o que implica submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa, não poderá alegar que, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não estará sujeito à multa isolada após o encerramento do ano-calendário, tendo em conta que dessa proposição resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas, colocando em risco o fluxo de caixa da União, que é dependente tanto da efetivação da antecipação de tributos como da efetivação de recolhimentos definitivos de tributos federais.

Complemente-se o exposto com a orientação extraída do acórdão nº 9101002.438 da CSRF, 1ª Turma, relatora Conselheira Adriana Gomes Rego, sessão de 20/09/2016, no sentido de que, “sob essa ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, § 2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.”

A tese de que a infração que motiva a multa isolada é absorvida, por consunção, pela infração que dá causa à multa de ofício, não pode prosperar, por sua própria fraqueza. Consoante o magistério de Luiz Regis Prado¹, na consunção, “determinado crime (norma consumida) é fase de realização de outro (norma consuntiva) ou em uma forma regular de transição para o último – delito progressivo”. Destaquem-se, pois, as infrações do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que dizem respeito à lide, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, para a devida análise:

a) no inciso I, falta de pagamento do tributo, falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata; b) no inciso II, alínea “b”, deixar de efetuar o pagamento de estimativas.

De modo algum é possível asselar que deixar de efetuar o pagamento de estimativa constitui fase de realização da falta de pagamento de tributo apurado na declaração de ajuste. Em outras palavras, não se pode dizer que, aquele não pagou o tributo apurado na declaração de ajuste, anteriormente deixou de efetuar o pagamento de estimativas.

Em outro sentido, deixar de efetuar o pagamento de estimativas também não constitui regular transição para a falta de pagamento do tributo apurado na declaração de ajuste. Deixar de efetuar o pagamento de estimativa não é uma

etapa antecedente necessária pela qual o agente antes atravessa para deixar de realizar o pagamento do tributo apurado na declaração.

De igual modo, é impossível afirmar que deixar de efetuar o pagamento de estimativas é fase de realização da entrega de declaração inexata ou da omissão da entrega da declaração de ajuste, tanto quanto é impossível sustentar que deixar de efetuar o pagamento de estimativas é uma forma regular de transição para a apresentação de declaração inexata ou para a omissão de declaração de ajuste.

Inequivocamente, não há interligação por necessariedade entre quaisquer das modalidades de infração do inciso I do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação atual, e a infração do inciso II, alínea “b”, do mesmo artigo. A pessoa jurídica pode ser omissa em relação à entrega de declaração de ajuste, ou pode ter apresentado declaração de ajuste inexata, e ter efetuado corretamente os pagamentos de estimativas.

Também não há necessariedade entre deixar de pagar o tributo apurado na declaração de ajuste e deixar de pagar a estimativa, ou seja, uma pessoa jurídica pode ser omissa em relação ao pagamento do tributo apurado na declaração de ajuste sem ter deixado de efetuar os pagamentos devidos de estimativa.

À vista do exposto, 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.

Por todo o exposto, acolhem-se os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para o fim de suprir a omissão identificada na Decisão recorrida, esclarecendo que a legislação tributária admite a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício incidente sobre o tributo exigido no ajuste anual e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva