



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.720526/2013-31
ACÓRDÃO	1201-007.249 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ELETRO SHOPPING CASA AMARELA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

É cabível a aplicação de multa isolada, decorrente da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL calculados sobre bases estimadas mensais, concomitantemente com multa de ofício, referente ao tributo devido e não pago ao final do período de apuração anual, uma vez tratarem de hipóteses punitivas distintas.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

ÔNUS DA PROVA. OBSERVÂNCIA DA CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL ATRIBUÍDA PELO CONTRIBUINTE. ART. 226 DO CÓDIGO CIVIL. ART. 413 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Nos termos do art. 226 do Código Civil e 413 do Código de Processo Civil, os livros e fichas do empresário fazem prova em seu desfavor, por outro lado, fazem prova a favor do contribuinte os registros contábeis, tão somente quando amparados pela documentação de suporte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

ACÓRDÃO

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

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi – Redator designado

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Carmen Ferreira Saraiva(substituto[a] integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de Autos de Infração de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2009 lavrados em virtude das seguintes constatações:

1. Despesas com brindes indevidamente deduzidas;
2. Despesa financeira contabilizada como “Remuneração de Juros sobre o Capital Próprio” em valor excedente à remuneração do Patrimônio Líquido pela TJLP pro rata dia do ano de 2009;
3. Pagamento a menor das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ensejando a aplicação da multa isolada de 50%;
4. Dedução indevida de IRRF já utilizados para pagar estimativas mensais;
5. Dedução indevida do IRPJ, no ajuste anual, a título de IRPJ pago por estimativa; em valores acima das estimativas efetivamente pagas;
6. Dedução da CSLL paga por estimativa a maior no ajuste anual, acima dos valores das estimativas efetivamente pagas;

A multa de ofício foi aplicada no patamar de 75%.

O Contribuinte Impugnou os itens 1 e 3 da lista acima, concordando com a autuação em relação aos itens 2, 4, 5 e 6, com relação aos quais efetuou o recolhimento do DARF com a redução de 50% da Multa de Ofício.

Os itens impugnados foram questionados sob os seguintes fundamentos, conforme síntese presente no Acórdão Recorrido:

“2. Revela-se notadamente ilegal e mesmo incoerente a imposição de multa isolada sob o fundamento de que, após os ajustes realizados pela fiscalização, verificou-se recolhimento a menor de IRPJ/CSLL mensal por estimativa: (i) seja porque as tidas infrações em hipótese alguma tem o condão de majorar a base de cálculo das estimativas mensais; ii) seja porque encerrado o período fiscal fica prejudicada a penalidade proposta no art. 44, II, b, da Lei nº 9.430/96; iii) seja ainda porque a jurisprudência do CARF há muito firmou o entendimento de que é ilegítima a cobrança cumulada com a multa de ofício.

3. A glosa das despesas com premiação a pretexto de tratar-se de – despesas com “brindes” é de todo improcedente porque: (i) a fiscalização não traz qualquer prova ou motivação para considerar tais valores como sendo relativos a brindes; (ii) dos R\$ 277.441,17 glosados no mês de 03/2009, R\$ 222.000,00 refere-se a despesas com o patrocínio de eventos pagas à empresa Lazzuli Promoções e Eventos Ltda., equivocadamente registradas na conta de “brindes e materiais promocionais”; (iii) é cediça a possibilidade de dedução das despesas com prêmios concedidos aos funcionários em campanhas promocionais de vendas por estar enquadrada no conceito de gastos operacionais necessários;”

O Acórdão Recorrido confirmou o recolhimento dos valores cobrados em relação às matérias não impugnadas, que foram assim consideradas não litigiosas.

Com relação aos itens impugnados, negou provimento à Impugnação, asseverando que:

- 1) O Impugnante não produziu prova de que não se trataria de despesas com brindes, sendo que lhe competia afastar a natureza de brindes às despesas, pois sua escrita contábil lhes atribuiu esta natureza, nos termos do art. 226 do Código Civil;
- 2) O contrato firmado com a empresa Lazzuli Promoções de Eventos era de período posterior ao autuado, não fazendo prova da natureza das despesas; e
- 3) A cumulação das multas de ofício e isolada seria legítima, não havendo competência da DRJ para reconhecer inconstitucionalidade ou ilegalidade da cumulação O Lançamento da multa isolada após o encerramento do ano— calendário é legítimo encontrando amparo na legislação.

O Contribuinte interpôs o Recurso Voluntário, no qual reprisa os argumentos já postos em Impugnação.

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 MÉRITO**2.1 DEDUÇÃO DE DESPESAS COM BRINDES**

A divergência entre Fisco e Contribuinte é tão somente quanto aos fatos e suas provas no que tange à dedução de despesas com brindes.

A indedutibilidade das despesas efetuadas na rubrica “Brindes e materiais promocionais” encontra previsão no art. 249, parágrafo único, inciso VIII do RIR/99:

“Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

.....
VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);”

A impugnante alega que parte das referidas despesas registradas na conta “brindes e materiais promocionais” se referiam a gastos com prêmios conferidos aos funcionários e colaboradores pelo cumprimento de metas em campanha de vendas. Entretanto, não produziu nenhuma prova dessa alegação.

Defende-se ainda que, do valor glosado de R\$ 277.441,17, R\$ 222.000,00 seriam despesas pagas à empresa Lazzuli Promoções de Eventos Ltda, relativas ao patrocínio de eventos. Entretanto, como prova do alegado o reclamante junta Contrato firmado em 2011, com validade entre Março de 2011 e Março de 2012, ou seja, fora do alcance do período fiscalizado de 2009 (fl. 742), conforme já consignado pelo Acórdão Recorrido.

Por fim, defende que a fiscalização não teria se desincumbido do ônus de provar que tratar-se-iam de despesas com brindes.

Entretanto, a natureza de brindes foi inferida pela fiscalização a partir da própria escrituração do Recorrente, que as registrou em seu Livro Razão, conta “Brindes e materiais promocionais”.

Trata-se de elemento que coloca sobre o contribuinte o ônus probatório, pois, nos termos do art. 226 do Código Civil e 413 do Código de Processo Civil, a escrituração faz prova contra a sociedade ainda que desamparada de documentação de suporta, a qual só é necessária para que a mesma escrituração faça prova a seu favor, conforme prevê termos do art. 923 do 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).”

Nesse cenário, considerando que o Recorrente não traz elementos novos para demonstrar que a natureza atribuída por seu Livro Razão destoava da realidade e deixa de dialogar com o Acórdão Recorrido, nego provimento ao pleito.

2.2 MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

2.2.1 AUSÊNCIA DE IMPACTO DAS DEDUÇÕES NAS ESTIMATIVAS DEVIDAS.

O Recorrente alega que as infrações lançadas não teriam qualquer impacto sobre a base de cálculo utilizada para a apuração das estimativas de IRPJ e CSLL, dado que não se adotou a prática do levantamento de balancetes de suspensão ou redução.

A este respeito assistiria razão ao Recorrente caso o Recorrente tivesse optado por apurar as estimativas de IRPJ e CSLL a partir da aplicação dos coeficientes de presunção aplicáveis aos optantes do Lucro Presumido. Nesse cenário, a dedução de despesas com brindes, embora

tivesse impactado o Lucro Líquido, o Lucro Real e a Base de Cálculo da CSLL, não afetaria a receita bruta a partir da qual são calculadas as estimativas de IRPJ e CSLL.

Entretanto, como é possível observar a partir da planilha de apuração das estimativas às folhas 640 e 645, a apuração das estimativas pelo contribuinte se deu por meio de Balancetes de suspensão/redução, de maneira que as deduções glosadas impactaram a apuração das estimativas de IRPJ e CSLL.

Ademais, na sistemática da apuração de estimativas por meio de balancetes também impactam a apuração das estimativas as despesas com Juros sobre Capital Próprio distribuídos além do limite legal, parcela da autuação cujo acerto foi reconhecido pelo contribuinte

Por tais razões, improcedente a tese do Recorrente.

2.2.2 POSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO DA MULTA ISOLADA APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO E SUA CONCOMITÂNCIA COM A MULTA 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 sabença 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 Goldschmitd 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 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

Marcelo Antonio Biancardi, redator designado

Inicialmente temos que dizer que, exceto no que concerne a cumulatividade da Multa Isolada com a Multa de ofício, tornamos nossos os argumentos do voto vencido.

1 CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO

O argumento da impossibilidade da aplicação concomitante das multas isolada e de ofício não pode ser acolhido, na medida em que o motivo determinante para cada penalidade é diverso, conforme se extrai dos incisos I e II, “b”, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(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; (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)

Consoante o previsto no art. 44, II, “b”, acima reproduzido, o sujeito passivo que deixar de recolher o IRPJ devido por estimativa estará sujeito, no caso de lançamento de ofício, à multa isolada de 50% sobre o montante não recolhido, ainda que venha a ser apurado prejuízo fiscal ao final do período de apuração.

Assim, se a penalidade em tela é aplicável mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração, claro está que essa multa é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final do ano-base, mas sim pela falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal, previsto no art. 6º, c/c art. 2º, da Lei nº 9.430/96.

Nesse sentido, é importante observar que a multa de ofício de 75%, capitulada no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, tem como pressuposto, o lançamento de ofício de IRPJ e CSLL, que deixaram de ser recolhidos pela recorrente. Já a multa isolada de 50% aplicada na presente autuação, cujo fundamento de validade, repita-se, reside no art. 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/96, tem como antecedente a falta do pagamento de estimativas do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente. Logo, é evidente que as penalidades são aplicadas em face de eventos distintos, sendo plenamente possível a coexistência que ambas no curso de determinada ação fiscal.

Fazendo uma interpretação histórica, o art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 97 previa expressamente o lançamento da multa isolada sobre as estimativas não recolhidas e também do tributo devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Referida instrução normativa foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 2014, que trouxe conteúdo normativo idêntico:

Art. 17. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Por sua vez, a IN RFB nº 1.515, de 2014 foi revogada pela IN RFB nº 1.700, de 2017, que assim determina:

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Como se vê, os textos normativos determinam a cobrança, não de forma alternativa, e sim de forma cumulativa. Resta evidente que deve haver a exigência da multa de ofício e da multa isolada.

Destarte, em face do art. 3º do CTN, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento das multas isolada e de ofício sempre que identificar presentes seus fatos geradores.

2 CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi