



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10480.730850/2014-48  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-003.742 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de fevereiro de 2019  
**Matéria** IRPJ - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA  
**Recorrente** BCI BRASIL CHINA IMPORTADORA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO. NULIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. INOCORRÊNCIA.

O prazo para autoridade fiscal concluir o procedimento fiscal pode ser prorrogado sucessivamente com qualquer ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. Não há que se falar em nulidade do procedimento fiscal em razão de extrapolar o prazo de 120 dias.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2011

IRPJ. ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

O fato de o contribuinte reconhecer que contabilizou despesas antecipadamente por equívoco, sem que tenha havido o pagamento da diferença do tributo devido, não configura o instituto da denúncia espontânea.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. INAPLICABILIDADE PARA O FISCO. TRIBUTO EXIGIDO CONFORME A LEI. SÚMULA CARF N.02.

O princípio da vedação da utilização do tributo como instrumento confiscatório é dirigido ao legislador e, eventualmente, ao poder judiciário,

no controle de constitucionalidade. Não cabe ao CARF se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. VINCULAÇÃO AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: (i) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade argüida; e (ii) no mérito, por maioria de votos, cancelar a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por manter a exigência dessa penalidade. Designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Relatora.

(Assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Bianca Felícia Rothschild, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Carlos Augusto Daniel Neto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## **Relatório**

Da Autuação

Por bem descrever os fatos, transcrevem-se trechos do relatório da decisão recorrida:

*Trata-se de processo relativo a lançamento de IRPJ e CSLL referente ao ano-calendário de 2011, no valor total de R\$12.786.424,62, decorrente de ação fiscal junto à contribuinte.*

*De acordo com relato da autoridade fiscal constante do quadro “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” dos Autos de Infração constantes do presente processo bem como do Relatório Fiscal de fls. 22/33, foram constatadas as seguintes infrações:*

**Antecipação de custos ou despesas/ falta de recolhimentos do IRPJ e da CSLL** devido a antecipação de despesas no montante de R\$15.598.750,43 referentes ao ano-calendário de 2011, acarretando postergação de pagamento do IRPJ e da CSLL para o período posterior (2012) e reduzindo indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2011. A antecipação das despesas gerou falta de pagamentos do IRPJ e da CSLL concernentes ao período encerrado em 31/12/2011, como também procedeu à imputação do imposto e da contribuição que deveriam ter sido pagos e foram postergados para o 1º, 2º e 3º trimestres de 2012 (Art. 273 do RIR/99)., e

**Falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada** – Em 2011 o contribuinte optou pelo regime de tributação do lucro real anual, porém não efetuou nenhum pagamento a título de estimativas do IRPJ e da CSLL relativamente aos meses de janeiro a setembro de 2011, os quais foram apurados com base em balancetes de suspensão, conforme DIPJ apresentada. Dessa forma, foi aplicada a correspondente multa isolada.

#### Da impugnação

Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação às fls. 1746/1793, apresentando as seguintes alegações:

*Inicialmente argüi preliminar de nulidade pelo fato de que teria sido deficientemente motivado e instruído, prejudicando o seu direito de defesa.*

*Afirma que a ação fiscal não havia sido concluída no prazo de 120 dias contados da intimação do Termo de Início da Ação Fiscal, portanto após esgotado o prazo previsto no artigo 11, I da Portaria RFB nº 1.687/2014, o que a seu ver ensejaria a nulidade do lançamento.*

*Argüi, ainda, a nulidade do lançamento por pretensamente carecer de motivação em virtude de completa falta de descrição dos custos ou despesas que teriam sido pretensamente antecipados e que haviam ensejado a redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, implicando em falta de recolhimento dos referidos tributos.*

*Tal deficiência teria também cerceado o seu direito de defesa em razão da impossibilidade de identificar quais custos ou despesas haviam sido glosados (sic) pela Autoridade Fiscal e se tais custos ou despesas haviam sido antecipados de fato, ou não.*

*Alega, ainda, ser ilegal a aplicação conjunta da multa de ofício incidente sobre o valor do tributo supostamente não recolhido ao final do ano-calendário e da multa isolada incidente sobre os valores das estimativas mensais pretensamente*

*não recolhidas, em razão da dupla sanção sobre a mesma base de incidência. Reproduz ementas de acórdãos do CARF neste sentido.*

*Argumenta, ainda, ser confiscatória a multa aplicada por corresponder a 198% do suposto crédito principal apurado, representando distorção em seu caráter punitivo/preventivo, desrespeitando o artigo 150 da Constituição Federal.*

*Finaliza requerendo seja reconhecida a nulidade formal dos Autos de Infração por terem sido deficientemente motivado e instruído em prejuízo do seu direito de defesa, seja afastada a aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada por configurar ilegal bis in idem e que o percentual da multa aplicada seja reduzido para 20% do valor do crédito tributário principal tal qual teria sido estabelecido pelo Tribunal Pleno do STF (sic).*

*Protesta pela produção de todas as provas admitidas em processo administrativo, inclusive a juntada de novos documentos.*

A Turma da DRJ rejeitou a preliminar de nulidade e julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente a autuação, através de acórdão assim ementado:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ***

*Ano-calendário: 2011*

***ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS/DESPESAS/FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ.MATÉRIA NÃO IMPUGNADA:***

*Considera-se não impugnada a matéria não contestada expressamente pela contribuinte.*

***MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.***

*Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista na Lei nº 9.430/96.*

***MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.***

*É cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao IRPJ devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.*

***ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL***

*Ano-calendário: 2011*

***NULIDADE:***

*Não há falar de nulidade quando a exigência fiscal foi lavrada por pessoa competente e sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA: Não há falar em cerceamento do direito de defesa durante a ação fiscal, posto que se trata de fase pré-processual em que se verifica o cumprimento das obrigações tributárias e, se for o caso, efetua-se o lançamento do tributo devido.*

*TERMO DE INÍCIO. LIMITAÇÃO DO PERÍODO FISCALIZADO. REGULARIDADE DO LANÇAMENTO. NULIDADE .DESCABIMENTO:*

*Rejeita-se a preliminar arguida de nulidade do lançamento baseada no entendimento de que o Termo de Início de Fiscalização limita o período em que se pode efetuar o lançamento, por não ser este um dos pressupostos de validade previstos no Decreto nº 70.235/1972.*

*INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO. MULTA CONFISCATÓRIA:*

*As autoridades administrativas são incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade, tarefa privativa do Poder Judiciário*

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL***

*Ano-calendário: 2011*

*ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS/DESPESAS/FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL.MATÉRIA NÃO IMPUGNADA:*

*Considera-se não impugnada a matéria não contestada expressamente pela contribuinte.*

*MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.*

*Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais da CSLL, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista na Lei nº 9.430/96.*

*MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA.*

*É cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente à CSLL devida e não paga ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.*

#### Do Recurso Voluntário

Em 06/03/2017, o contribuinte tomou ciência do acórdão da DRJ através de seu Domicílio Tributário Eletrônico - DTE, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl.1825). Inconformado com a decisão, em 04/04/2017 o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, conforme atesta o Termo de Solicitação de Juntada de fl. 1826, onde argui:

- Nulidade do processo de fiscalização em virtude da sua prorrogação e conclusão extemporânea;

- Inaplicabilidade da multa isolada após o encerramento do ano-calendário;
- Benefício da denúncia espontânea pois a Recorrente teria reconhecido que o lançamento das despesas foi efetuado por equívoco, e foi devidamente estornado no ano-seguinte, antes do procedimento fiscal;
- Ilegalidade da aplicação conjunta das multas de ofício e isolada;
- Caráter confiscatório da multa aplicada, devendo ser reduzida para o percentual de 20%, tal qual estabelecido pelo Pleno do STF;

Ao final, requer que seja acolhida a preliminar, e no mérito, que seja dado provimento ao recurso.

**É o relatório.**

## **Voto Vencido**

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### Nulidade do processo de fiscalização em virtude da sua prorrogação e conclusão extemporânea

Inicialmente, a Recorrente alega nulidade do processo de fiscalização pelo fato de não ter sido concluído no prazo de 120 dias, nos termos do artigo 11, I, da Portaria RFB nº. 1.687/2014.

Acrescenta que não caberia o argumento de que o prazo de 120 (cento e vinte) dias fixado pela legislação foi prorrogado por mais 60 dias pelo Termo de Ciência de Continuidade da Ação Fiscal (“TCCAF”), porque a ação fiscal teve início em 02/12/2013 e tal prorrogação somente ocorreu em 14/06/2014, quando já havia terminado o prazo de 120 (cento e vinte) dias, sendo assim, o processo de fiscalização já havia sido inquinado de nulidade.

Acerca do tema, os artigos 11 e 12 da Portaria RFB nº. 1.687/2014, vigente à época, dispõem:

*Art. 11. Os procedimentos fiscais deverão ser executados nos seguintes prazos de duração:*

*I - cento e vinte dias, no caso de procedimento de fiscalização;*

*II - sessenta dias, no caso de procedimento fiscal de diligência.*

*§ 1º Os prazos de que trata o caput poderão ser prorrogados até a efetiva conclusão do procedimento fiscal e serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, nos termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.*

§ 2º *Para fins de controle administrativo, a contagem do prazo do procedimento de fiscalização far-se-á a partir da data da emissão do TDPF, salvo nos casos de emissão de TDPF-E, nos quais a contagem far-se-á a partir da data de início do procedimento fiscal.*

**Art. 12.** *O procedimento fiscal se extingue pela sua conclusão, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo. (grifo nosso)*

De acordo com o normativo, o prazo pode ser prorrogado sucessivamente até a conclusão do procedimento fiscal. Outrossim, peremptório é prazo decadencial para se efetivar o lançamento. Não havendo que se falar em nulidade do procedimento fiscal em razão de extrapolar o prazo de 120 dias.

Tampouco procede o argumento de que o Termo de prorrogação ocorreu apenas em 14/06/2014, passados mais de 120 dias do termo de início. Isto porque consta dos autos Termo de Intimação n.002, recebido pelo sujeito passivo em 15/04/2014. Logo, o termo citado pela Recorrente foi efetivado dentro do prazo de 60 dias da intimação do termo anterior.

De acordo com o art.7º do Decreto nº 70235/72, a ausência de prorrogação do procedimento fiscal ou sua descontinuidade poderia implicar recuperação da espontaneidade por parte do contribuinte, mas não em nulidade do lançamento. Veja o citado artigo:

*Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:*

*I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*

*(...)*

*§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

*§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.*

As hipóteses de nulidade encontram-se no art. 59 do Decreto nº 70235/72 que determina:

**Art. 59.** *São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*(...)*

No caso em concreto, o lançamento foi realizado por autoridade competente e atendeu a todos os requisitos legais, como fundamentação, descrição dos fatos, de modo a permitir o contraditório e a ampla defesa.

Dessa forma, não procede a arguição de nulidade do procedimento fiscal.

### Inaplicabilidade da multa isolada após o encerramento do ano-calendário

Alega a Recorrente ser manifestamente incabível a cominação de multa isolada por ausência de recolhimento de estimativa anual, tendo em vista que não pode ser aplicada após o encerramento do ano-calendário. Defende que a Súmula CARF nº 82 corrobora tal entendimento.

Primeiramente, cumpre esclarecer que a Súmula CARF nº 82 diz respeito à impossibilidade de lançamento de ofício da estimativa propriamente dita, e não de multa por descumprimento da obrigação de antecipar o recolhimento do tributo.

Em relação ao tema, a redação atual do artigo 44 da lei nº 9430/96 é clara:

*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)*

*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; (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)(grifo nosso)*

Se a multa será exigida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa para imposto e contribuição, e tanto o prejuízo quanto a base negativa só podem ser calculados após encerrado o período-base para apuração do IRPJ e da CSLL, a única interpretação possível é a do cabimento da multa isolada ainda que findo o ano-calendário.

Ou seja, a multa isolada poderá ser exigida no curso do ano-calendário ou após seu encerramento. Nesse sentido, temos o acórdão nº 1302-002.001, de 06 de outubro de 2016, do qual transcrevo trechos da ementa e do voto:

*INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.*

*Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo*

*destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/96.*

Voto:

(...)

*A redação de tal dispositivo não permite extrair a interpretação de que a multa só é cabível se a falta for verificada antes do encerramento do ano-calendário como pretende a impugnante. Pelo contrário, o inciso II, alínea 'b' evidencia a possibilidade de aplicação desta penalidade após o encerramento do exercício, uma vez que contém a expressão "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente". Ora, se já foi apurado o prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL, já se findou o período-base para a apuração do IRPJ e da CSLL.*

Portanto, voto no sentido de manter a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal do IRPJ e da CSLL, mesmo após o encerramento do ano-calendário.

#### Denúncia Espontânea

A Recorrente invoca o benefício da denúncia espontânea visto que, em resposta ao Termo de Intimação nº 004, teria reconhecido que o lançamento das despesas foi efetuado por equívoco, e foi devidamente estornado no ano-seguinte, antes do procedimento fiscal.

*Alega que sendo a irregularidade corrigida espontaneamente, não há que se falar em aplicação de multa de ofício no valor de 75% (setenta e cinco por cento).*

No que concerne à antecipação de custos e despesas, a DRJ reconheceu que a matéria não foi expressamente contestada pelo contribuinte e manteve a infração. Faz sentido, na medida em que a própria Recorrente em resposta ao Termo de Intimação nº 004 reconheceu que antecipou custos por equívoco.

Com efeito, a Recorrente admitiu que antecipou custos e despesas, ainda que por equívoco, implicando a postergação do lucro que deu origem ao presente lançamento. Vide trecho de sua resposta (fl.56):

2. Conforme já declinado em resposta anterior, esta empresa efetuou por equívoco os lançamentos identificados no aludido Termo. Observando o erro, tratou no exercício subsequente de realizar os respectivos estornos e, em ato contínuo, procedeu com os lançamentos nos registros contábeis/fiscais da empresa do mesmo grupo que efetivamente prestou os serviços.

Nos termos do art.138 do Código Tributário, a denúncia espontânea para gerar o efeito pretendido, qual seja, o afastamento da multa de ofício, deve ser acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Transcreve-se:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos*

*juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.(grifo nosso)*

O fato de a Recorrente admitir o erro na contabilização de suas despesas, sem contudo efetuar o pagamento da diferença do tributo devido não configura o instituto da denúncia espontânea.

Logo, não há que se afastar a imposição da multa de ofício de 75% sob o argumento da denúncia espontânea, pois não se aplica ao caso em comento.

#### Da aplicação conjunta das multas de ofício e isolada

O contribuinte se insurge contra a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, sob o argumento de tratar-se de dupla incidência sobre a mesma base de cálculo.

O lançamento refere-se ao ano-calendário 2011, portanto, a aplicação das multas teve como fundamento o art.44 da lei nº 9.430/96, com redação dada pela lei nº 11.488/2007, *in verbis*:

*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.*

*(...)(grifei)*

Havia discussão acerca da possibilidade de concomitância da multa isolada e de ofício. Foi editada a Súmula CARF nº 105 que impedia a exigência simultânea de ambas as penalidades. Todavia essa súmula foi editada levando em consideração a redação da lei nº 9.430/96, sem as alterações promovidas pela lei nº 11.488/2007.

As discussões acerca da concomitância das multas restaram pacificadas quando referentes a imposição de multa isolada até o ano-calendário 2006. A partir do ano-calendário 2007, abrem-se novamente as divergências.

Entendo que a alteração promovida pela lei nº 11.488/2007 buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da citada Súmula CARF, que conferiu, à luz do art. 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

A nova redação do art.44 da lei nº 9.430/96 distingue claramente duas hipóteses de incidência, uma para cada penalidade. A multa isolada, prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente, ainda que não seja apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. Tem por fato gerador a inobservância do dever de antecipar, o que causa prejuízo aos cofres da União, desde a mora até o encerramento do ano-calendário.

Por sua vez, a multa de ofício proporcional de 75%, prevista no inciso I do artigo em comento, é aplicada sobre lançamento de ofício da totalidade ou da diferença do tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, após descontadas as antecipações mensais.

A imposição da multa isolada se assemelha a um descumprimento de obrigação acessória, que por sua inobservância, transforma-se em principal. Neste diapasão, resta claro que as multas isolada e de ofício são penalidades distintas, que podem ser aplicadas de maneira concomitante.

No caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, entendo como jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, por considerar que tais multas são completamente distintas e autônomas.

Pelo exposto, voto pela manutenção da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais e da multa de ofício proporcional de 75%.

#### Caráter confiscatório da multa aplicada

Argumenta a Recorrente que a multa aplicada deve ser significativamente reduzida haja vista seu caráter confiscatório. Requer a redução para o percentual de 20%, tal qual estabelecido pelo Pleno do STF.

O lançamento tomou por base as alíquotas dos tributos, bem como os percentuais de multa, previstos em lei. Não cabe à autoridade julgadora se manifestar acerca da inconstitucionalidade de lei. Nesse sentido a Súmula CARF nº 2:

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

Nos termos do art. 3º do CTN, a atividade administrativa é plenamente vinculada. A autoridade lançadora se pautou pela lei nº 9430/96 para aplicar os percentuais de multa. Não lhe cabe fazer juízo de valor sobre a conveniência dos patamares de multa a serem aplicados.

Tampouco, cabe ao julgador estabelecer qual seria o patamar adequado a partir do qual um tributo teria efeito confiscatório ou não, cabendo essa valoração ao legislador ou, eventualmente, ao órgão judicial competente no controle de constitucionalidade.

Sendo assim, voto por manter as multas em sua integralidade.

Diante de todo o acima exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(Assinado digitalmente)  
Giovana Pereira de Paiva Leite

## Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado.

Em que pese o entendimento da ilustre Relatora quanto à possibilidade de exigência de multa isolada no caso em apreço, durante as discussões em sessão surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Assim, passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões do colegiado acerca dessa matéria.

### **Multa Isolada pelo Não Recolhimento das Estimativas Mensais**

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como impossibilidade de concomitância, pois representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Entendo que lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: ***“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.”***

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente. Este foi o entendimento da I. Relatora.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

*É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.*

*Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.*

*Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.*

*Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."*

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.*

*1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.*

*2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.*

*3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".*

*4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".*

*5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.*

*6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.*

*Princípio da consunção.*

*Recurso especial improvido.*

*(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)*

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

*“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.*

*Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.*

*As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.*

*As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.*

*Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.*

*Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.*

*O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.*

*Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de*

---

*antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”*

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

### **Conclusão**

Com esses fundamentos, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza