



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10480.735403/2013-02
ACÓRDÃO	1002-004.365 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WIND POWER ENERGIA S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2010

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. CANCELAMENTO.

A imposição de multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas mensais (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) é absorvida pela multa de ofício do inciso I do mesmo dispositivo quando ambas incidem sobre o mesmo sujeito passivo, no mesmo lançamento, em razão do inadimplemento do mesmo tributo. A autonomia formal dos suportes fáticos descritos nos dois incisos não afasta a identidade material da exação subjacente — o IRPJ/CSLL apurado no lucro real anual —, razão pela qual a coexistência das duas penalidades configura saturação punitiva vedada pelo princípio da consunção. O Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento de que a multa pela falta de recolhimento de estimativas representa infração-meio absorvida pela infração-fim (falta de pagamento do tributo definitivo). O Tema 487 do STF reforça esse vetor ao assentar que penalidades tributárias com caráter confiscatório violam o art. 150, IV, da Constituição Federal. No âmbito deste Conselho, o Acórdão nº 1003-004.538, proferido pela 3ª Turma Extraordinária da 1ª Seção em 29/01/2026, reafirmou a aplicação da Súmula CARF nº 105 e do princípio da consunção mesmo para fatos geradores posteriores à Lei nº 11.488/2007. Recurso Voluntário provido para cancelar a multa isolada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Os conselheiros Ailton Neves da Silva e Ricardo Pezzuto Rufino, votaram pelas conclusões apresentando declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Reginaldo Cezar Cardoso (substituto[a] integral), Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por WIND POWER ENERGIA S/A (em Recuperação Judicial), pessoa jurídica inscrita no CNPJ sob o nº 08.528.337/0001-88, com sede no Município de Cabo de Santo Agostinho/PE, em face do Acórdão nº 14-105.215, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – DRJ/RPO, em sessão de 27 de fevereiro de 2020, que julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário constituído.

Da autuação

Em 13/03/2013, Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil lotados na Equipe Regional de Fiscalização dos Maiores Contribuintes da 4ª Região Fiscal iniciaram ação fiscal contra a contribuinte, mediante o Mandado de Procedimento Fiscal nº 04.0.01.00-2013-00002-6, tendo por objeto o ano-calendário de 2010 e os tributos IRPJ e CSLL.

A contribuinte, no exercício de 2010, optou pelo regime de tributação com base no lucro real anual, com pagamento de estimativas mensais, extinguindo seus débitos de IRPJ e CSLL via PER/DCOMP. Durante a ação fiscal, a contribuinte entregou DIPJ retificadora do ano-calendário de 2010, em 03/10/2013, sob alegação de erros de preenchimento.

Das análises realizadas pela fiscalização em cotejo com os valores escriturados na contabilidade, os valores declarados em DCTF e os valores pagos em DARF ou compensados via PER/DCOMP, foram identificadas as seguintes irregularidades: (i) falta de declaração em DCTF e de

pagamento do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual de 2010; e (ii) pagamento a menor das estimativas mensais de IRPJ referente ao mês de abril/2010 e das estimativas mensais de CSLL referentes aos meses de abril e julho/2010. A multa isolada, exigida com base no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996, refere-se ao não recolhimento das estimativas mensais nos meses indicados.

Da impugnação

Em 22/01/2014, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 268-291), acompanhada de documentos (fls. 278-291), na qual expressamente consignou que não contestava o lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, nem a multa de ofício proporcional — tendo optado pelo pagamento integral desses valores —, insurgindo-se exclusivamente contra a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, por reputá-la dupla penalização sobre o mesmo fato. A impugnante sustentou, em síntese: (i) violação aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade; (ii) impossibilidade de cumulação das penalidades, com base na jurisprudência então consolidada da Câmara Superior de Recursos Fiscais; e (iii) aplicação do art. 112 do CTN, que impõe interpretação benéfica ao contribuinte em caso de dúvida.

Da decisão recorrida

A DRJ/RPO, pelo Acórdão nº 14-105.215 (sessão de 27/02/2020), julgou improcedente a impugnação por unanimidade de votos, mantendo o crédito tributário constituído. Os fundamentos da decisão recorrida foram, em síntese:

(a) A nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, conferida pela Lei nº 11.488/2007, afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa isolada por insuficiência de estimativas mensais, pois os incisos I e II do dispositivo tratam de suportes fáticos distintos e autônomos: o primeiro refere-se ao resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, ao passo que o segundo decorre do descumprimento de obrigação acessória, apurada mês a mês;

(b) A Súmula CARF nº 105 e os precedentes que a embasaram foram editados sob a vigência da redação original do art. 44, sendo inaplicáveis a fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007, tal como o ora discutido;

(c) A autoridade administrativa está vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, sendo-lhe vedado afastar a aplicação de norma sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972; e

(d) O art. 112 do CTN é inaplicável ao caso, pois a norma só autoriza a interpretação benéfica quando há dúvida quanto às circunstâncias fáticas, e não em razão de entendimento

jurídico diverso do contribuinte — e os fatos que ensejaram a autuação estavam claramente delineados nos autos.

A decisão recorrida amparou-se, ainda, nos Acórdãos CSRF nº 9101002.438 (1ª Turma, sessão de 20/09/2016) e nº 9101002.801 (1ª Turma, sessão de 10/05/2017), que firmaram entendimento favorável à cumulação das penalidades para fatos geradores posteriores à MP nº 351/2007.

Do Recurso Voluntário

Inconformada, a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 27/04/2020 (fls. 317-326), tempestivamente, renovando os argumentos da impugnação e requerendo o cancelamento da multa isolada. Em síntese, sustenta:

(a) As estimativas mensais são meras antecipações do tributo que será definitivamente apurado no ajuste anual, de modo que, encerrado o exercício e apurado o imposto devido, a base da penalidade isolada desaparece, absorvida pelo ajuste anual;

(b) A aplicação concomitante das duas multas representa dupla penalização sobre o mesmo fato, contrária aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade insculpidos no art. 2º da Lei nº 9.784/1999, não sendo admissível que a alteração legislativa de 2007 tenha criado, implicitamente, autorização para a cumulação irrestrita;

(c) A jurisprudência do CARF que a recorrente colaciona — Acórdãos nº 9101-00.135 (CSRF, 2009), nº 1202-00.564 (2011) e nº 107-08001 — veda expressamente a cumulação, sendo que o princípio subjacente a esses precedentes subsiste mesmo após a alteração legislativa; e

(d) O art. 112 do CTN impõe interpretação benéfica ao contribuinte diante da manifesta divergência jurisprudencial que o próprio acórdão recorrido reconhece existir sobre o tema, constituindo, por si só, fundamento autônomo para o cancelamento da multa isolada.

A recorrente requer seja dado provimento ao recurso para afastar a exigência da multa isolada no valor total de R\$ 901.907,11 (IRPJ: R\$ 87.706,78; CSLL: R\$ 814.200,33).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Maria Angélica Echer Ferreira Feijó**, Relator

I – Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo. O Acórdão nº 14-105.215 foi proferido em sessão de 27/02/2020, a ciência à recorrente operou-se na mesma data, e o recurso foi interposto em 27/04/2020, dentro do prazo de trinta dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972. A peça recursal preenche os requisitos formais de admissibilidade, encontra-se subscrita por representante legalmente habilitado mediante procuração acostada aos autos e versa sobre matéria de competência deste Conselho. Dele conheço.

II – Delimitação do objeto recursal

A controvérsia é estrita: cabimento ou não da multa isolada do art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/1996 concomitantemente à multa de ofício do inciso I, sobre o mesmo lançamento, pelo inadimplemento do mesmo IRPJ/CSLL.

III. Mérito

III.a - O princípio da consunção como freio ao excesso punitivo

As estimativas mensais do lucro real não são tributo autônomo — são antecipações do IRPJ/CSLL que só se torna definitivo ao final do exercício, no ajuste anual. O art. 2º da Lei nº 9.430/1996 é inequívoco: o saldo do ajuste anual é simplesmente a diferença entre o imposto apurado e as estimativas pagas.

Há, portanto, identidade de obrigação tributária principal. Quando o inadimplemento dessa única obrigação principal gera duas penalidades — uma pela antecipação insuficiente, outra pelo não pagamento final —, tem-se aplicação de sanções em cadeia sobre o mesmo resultado econômico lesivo ao Fisco.

É exatamente o campo de incidência do **princípio da consunção**: a infração-meio (não recolher a estimativa) é absorvida pela infração-fim (não pagar o tributo definitivo).

III.b A alínea "b" não autoriza a cumulação — ela a pressupõe excepcional

O argumento central da Fazenda e do acórdão recorrido é que a alínea "b" do inciso II, ao prever a multa isolada "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal", teria consagrado a cumulação irrestrita. A interpretação sistemática revela o oposto.

A alínea "b" é uma **cláusula de fechamento** dirigida à hipótese em que *não há multa de ofício* — o contribuinte apurou resultado negativo e não deve tributo no ajuste, mas deixou de recolher estimativas. Sem essa cláusula, não haveria base para a multa isolada nesses casos. Ela existe, portanto, para a situação em que as duas penalidades *não coexistem*.

Quando há multa de ofício pelo não pagamento do tributo anual, a alínea "b" é supérflua e sua invocação para justificar a cumulação inverte sua própria ratio legis.

III.c A alteração de 2007 não eliminou o princípio da consunção

A MP nº 351/2007 (Lei nº 11.488/2007) separou formalmente os suportes fáticos dos dois incisos e introduziu a alínea "b". O acórdão recorrido leu isso como autorização legislativa expressa à cumulação.

Mas separar suportes fáticos no plano descritivo não equivale a autorizar a cumulação no plano punitivo. O legislador pode descrever condutas distintas sem afastar a consunção — que é princípio de calibração da pena, não regra de tipificação. Tanto é assim que a própria 3ª Turma Extraordinária da 1ª Seção, no Acórdão nº 1003-004.538/2026, reconheceu que a alteração legislativa não eliminou o "excesso sancionatório" resultante da cumulação, reafirmando a **Súmula CARF nº 105** para fatos geradores pós-2007.

A Súmula não foi editada apenas para regular fatos pretéritos: ela captura um princípio — o da consunção — que é perene.

III.d - O entendimento do STJ

O STJ, em precedentes da 2ª Turma (entre os quais o REsp 1.764.077/SP), assentou que a multa por falta de recolhimento de estimativas tem natureza de infração-meio, absorvida pela infração-fim (não pagamento do tributo definitivo). O raciocínio é direto: o dever de recolher estimativas existe *porque* existe o dever de pagar o IRPJ/CSLL ao final do exercício. Inadimplidas ambas, punir as duas separadamente é punir o mesmo inadimplemento duas vezes.

III.e - O Tema 487 do STF como vetor interpretativo

O Tema 487 (RE 736.090/SC) fixou que multas tributárias com efeito confiscatório violam o art. 150, IV, da CF. Embora não trate diretamente da concomitância de multas, seu vetor é diretamente aplicável: no presente caso, a multa isolada de CSLL (R\$ 814.200,33) supera em valor a multa de ofício proporcional (R\$ 787.426,09) e representa cerca de 77% do tributo principal (R\$ 1.049.901,45).

A carga sancionatória combinada alcança aproximadamente 154% do tributo — patamar que o STF reputou constitucionalmente intolerável. Este Conselho não declara inconstitucionalidade, mas deve interpretar as normas tributárias à luz dos vetores constitucionais assentados pelo STF, optando, entre interpretações possíveis do art. 44, por aquela que não produz resultado confiscatório.

III.f – Jurisprudência recente do CARF

A 3ª Turma Extraordinária da 1ª Seção, em 29/01/2026, enfrentou a mesma controvérsia e cancelou a multa isolada com base no princípio da consunção e na Súmula CARF nº 105, mesmo para fatos geradores posteriores à Lei nº 11.488/2007. Três aspectos desse precedente merecem destaque: (i) reafirmou que o cerne da Súmula nº 105 não é a redação original do art. 44, mas a **ilegitimidade da saturação punitiva** — princípio que a alteração legislativa não revogou; (ii) reconheceu a "subsistência do excesso sancionatório" após a alteração de 2007, afastando a leitura de que a MP nº 351 teria liberado a cumulação irrestrita; e (iii) decidiu por maioria, com voto vencido, o que demonstra que a questão é genuinamente controvertida neste Conselho — contexto em que o art. 112 do CTN impõe a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Vejamos:

Numero do processo: 16682.721086/2011-87

Turma: Terceira Turma Extraordinária da Primeira Seção

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Jan 29 00:00:00 UTC 2026

Data da publicação: Mon Mar 02 00:00:00 UTC 2026

Ementa: Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO. Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária. O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. SUCESSÃO EMPRESARIAL. RESPONSABILIDADE POR MULTAS MORATÓRIAS E PUNITIVAS. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 113. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Numero da decisão: 1003-004.538

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para cancelar a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencido o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado que votou por negar provimento integral ao recurso. Assinado Digitalmente Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator Assinado Digitalmente Luiz Tadeu Matosinho Machado— Presidente Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Nome do relator: HELDO JORGE DOS SANTOS PEREIRA JUNIOR

Esse entendimento é o que melhor se compatibiliza com a racionalidade do sistema sancionador tributário. A multa isolada do art. 44, II, "b", foi concebida para punir o contribuinte que, tendo optado pelo lucro real anual, deixa de recolher as estimativas mensais mas não acaba por dever tributo ao final do período de apuração — situação em que a multa de ofício do inciso I seria inaplicável por não haver tributo em aberto. É para esse hiato punitivo que a multa isolada foi criada: garantir que o inadimplemento das antecipações mensais, mesmo quando não resulte em saldo devedor anual, não fique sem sanção.

Quando, porém, ao final do período de apuração, resta tributo devido — como ocorre no presente caso —, a multa de ofício do inciso I incide sobre a totalidade do imposto não pago, e sua base já engloba, em termos econômicos, as próprias antecipações que deveriam ter sido recolhidas ao longo do ano. Aplicar, nessa situação, adicionalmente a multa isolada de 50% sobre cada mês de recolhimento insuficiente significa punir duplamente o mesmo inadimplemento: uma vez como falta de antecipação mensal, e outra vez como falta de pagamento do tributo anual — tributo que é exatamente a soma das antecipações que se deveriam ter feito.

IV - Dispositivo

Voto por **dar provimento ao Recurso Voluntário** para cancelar a exigência da multa isolada fundada no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996.

Assinado Digitalmente

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó

DECLARAÇÃO DE VOTO

Ricardo Pezzuto Rufino

Embora acompanhe integralmente a Relatora quanto ao mérito, peço vênia para tecer considerações específicas acerca da exigência concomitante da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais e da multa de ofício incidente sobre o IRPJ e a CSLL apurados.

Sempre adotei o entendimento de que a alteração promovida pela Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, teria afastado os fundamentos que deram origem à Súmula CARF nº 105, admitindo, assim, a exigência concomitante das penalidades previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. A premissa era a de que os precedentes que embasaram a súmula examinavam a redação anterior do dispositivo legal, em contexto normativo distinto.

Todavia, a controvérsia foi posteriormente enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 640.452 (Tema 487 da Repercussão Geral), ocasião em que se fixou, entre outras diretrizes, a necessidade de observância do princípio da consunção na aplicação de penalidades decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais.

A ratio decidendi do voto condutor, proferido pelo Ministro Dias Toffoli, revela especial relevância para a matéria ora examinada. Ao fundamentar a aplicação do princípio da consunção, o voto adotou expressamente precedentes do Superior Tribunal de Justiça que tratam justamente da impossibilidade de cumulação da multa isolada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996 com a multa de ofício prevista no inciso I do mesmo dispositivo.

Nos julgamentos do REsp nº 1.496.354/PR e do AgRg no REsp nº 1.499.389/PB, o STJ assentou que a infração consistente na falta de recolhimento das estimativas mensais é absorvida pela infração mais grave representada pelo não pagamento do tributo apurado ao final do exercício. Em tais hipóteses, a exigência simultânea das duas penalidades caracteriza duplicidade sancionatória incompatível com o princípio da consunção.

Esse entendimento mostra-se ainda mais coerente quando se considera a própria natureza jurídica das estimativas mensais. Conforme reconhecido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em seus pareceres institucionais, os valores recolhidos por estimativa constituem mera antecipação do tributo devido ao final do período de apuração, não se qualificando, por si sós, como crédito tributário definitivo. Ao término do exercício, tais antecipações são substituídas pelo tributo efetivamente apurado, circunstância que reforça a relação de absorção entre as respectivas infrações.

Nesse contexto, a manutenção simultânea da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas e da multa de ofício incidente sobre o IRPJ e a CSLL apurados ao

encerramento do exercício mostra-se incompatível com a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 487. Ademais, após o trânsito em julgado da decisão paradigma, ocorrido em 24/04/2026, impõe-se a observância obrigatória da tese firmada em repercussão geral, nos termos do art. 98 do RICARF, que veda aos julgadores do CARF afastar entendimento consolidado pelo STF ou pelo STJ em regime de precedentes vinculantes.

Diante dessas razões, e em observância ao princípio da consunção, à tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 487 e ao disposto no art. 98 do RICARF, voto pelo cancelamento da multa isolada exigida em razão da falta de recolhimento das estimativas mensais.

Assinatura Digital

Ricardo Pezzuto Rufino

Aílton Neves da Silva

Em que pese o fato de ter acompanhado integralmente a relatora na decisão de mérito, peço licença para discorrer sobre um ponto específico do Voto condutor, relacionado ao cabimento, ou não, de exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ/CSLL.

Historicamente, este relator vinha admitindo a possibilidade de concomitância dessas multas após a edição da Medida Provisória nº 351/2007, em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96:

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.

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo supra em face da jurisprudência então dominante no CARF, da qual resultou na Súmula CARF nº 1051

. A redação original da norma dava margem à interpretação de que uma mesma conduta tributária estaria sendo apenada duas vezes (bis in idem), sob o entendimento de que sobre um mesmo substrato fático incidiriam a multa pelo não recolhimento de estimativa e a decorrente do inadimplemento de tributo apurado no encerramento do período-base.

Assim, este relator acolhia a tese de que a Súmula CARF nº 105 ficou restrita às multas isoladas relativas a períodos anteriores às alterações legislativas, já que todos os Acórdãos precedentes que a consubstanciavam referiam-se a multas isoladas aplicadas com base na redação original da norma.

Entretanto, a matéria em debate foi objeto de regulação pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário - RE 640452 -, no qual foi fixada tese de repercussão geral no Tema 487 nos seguintes termos (Destaques deste relator):

Tese:

1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem. 4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras.

Depreende-se do trecho destacado, que a Corte Constitucional considera que a multa incidente sobre infração tributária de caráter instrumental deve ser absorvida pela decorrente do inadimplemento da obrigação tributária principal, em face do princípio da consunção. Aplicando-se este racional à questão debatida nos autos, tem-se que a multa por descumprimento de obrigação tributária acessória - no caso, a falta de recolhimento de estimativas mensais - deve ser absorvida pela multa decorrente do inadimplemento da obrigação

tributária principal - no caso, a falta de pagamento ou pagamento a menor de IRPJ/CSLL apurados no encerramento do período-base.

Para fundamentar esse entendimento, valho-me das razões de decidir expressas na Declaração de Voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, no julgamento do acórdão nº 9101-007.586 – CSRF/1ª TURMA, de 13/05/2026, reproduzida na íntegra, a seguir:

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto Em que pese meu entendimento pessoal sobre a possibilidade de cumulação de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas com multa de ofício proporcional, tendo em vista o decidido pelo STF no Tema nº 487, passo a adotar tal entendimento.

I. Antecedentes e Evolução do Tema nº 487 pelo Supremo Tribunal Federal É fundamental contextualizar a gênese da controvérsia examinada pelo Egrégio STF para melhor compreensão do deslinde da presente controvérsia. O debate teve origem no Recurso Extraordinário nº 640.452/RO, em que se discutia a constitucionalidade de sanção isolada de 40% sobre o montante da operação, aplicada pelo Estado de Rondônia em razão da ausência de emissão de notas fiscais em operações tributadas.

Em um primeiro momento, o Ministro Luís Roberto Barroso, relator original, sugeriu a fixação de um teto rígido de 20% sobre o valor do imposto, valendo-se da analogia com multas moratórias e com o precedente relativo ao atraso na entrega de DCTFs. Entretanto, a corrente que se sagrou vitoriosa foi a divergência inaugurada pelo Ministro Dias Toffoli. Embora tenha estabelecido balizas quantitativas mais elevadas (variando de 60% a 100% do tributo), Sua Excelência introduziu vetores qualitativos determinantes para mitigar o caráter confiscatório das punições e assegurar a proporcionalidade das multas.

O pilar central da tese vencedora, consolidado expressamente em seu item 3, estabelece que a aplicação de penalidades por descumprimento de deveres instrumentais deve observar, obrigatoriamente, o princípio da consunção. A referida tese vencedora, restou assim consignada:

1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem. 4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal,

se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras.

II. O Princípio da Consunção e a Referência a julgados do STJ O ponto fulcral deste voto reside na fundamentação utilizada pelo Ministro Toffoli para incluir o princípio da consunção na tese de repercussão geral.

Embora a tese vencedora mencione “multa por descumprimento de deveres instrumentais” - o que poderia trazer dúvidas quanto à classificação dos recolhimentos por estimativas -, ao fundamentar seu posicionamento, Sua Excelência adotou expressamente precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ), notadamente o decidido no REsp nº 1.499.389/PB e no REsp nº 1.496.354/PR.

Esses precedentes do STJ tratam de situação jurídica e fática absolutamente alinhadas à que ora analisamos: a impossibilidade de cumulação da multa isolada - de que trata o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 - com a multa de ofício proporcional lançada em relação à diferença de imposto lançado de ofício (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96).

O primeiro precedente citado (RESP nº 1.496.354/PB) tratava da multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão, mas os fundamentos e a própria ementa do julgado não fizeram qualquer diferenciação quanto às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL ou de carnê-leão, posto que ambas as hipóteses se encontram no mesmo dispositivo legal (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96). Confira-se a ementa do julgado:

RECURSO ESPECIAL 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.

No AgRg no REsp nº 1.499.389/PB, o caso examinado abordava especificamente a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas cumulada com multa de ofício proporcional, sem qualquer distinção à discussão travada nos presentes autos. Veja-se a ementa desse precedente:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.499.389 - PB TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir 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.

3. Agravo regimental não provido.

Ora, resta evidente que a lógica da consunção, acolhida pelo STF via precedente do STJ, o STJ assentou que a infração mais grave — consistente no não recolhimento do tributo ao final do exercício — absorve a infração preparatória, relativa à ausência de recolhimento das estimativas mensais, aplicando-se, assim, a lógica do princípio da consunção.

Desse modo, a manutenção de ambas as penalidades configuraria bis in idem e afrontaria a proporcionalidade sancionatória.

A meu sentir, a dúvida que eventualmente subsistia quanto ao alcance do princípio da consunção em relação às multas por descumprimento de deveres instrumentais não mais se sustenta, justamente porque os precedentes utilizados pelo Ministro Dias Toffoli referem-se diretamente às multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas e de carnê-leão, previstas no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Por oportuno, registro que nem mesmo a Receita Federal e a PGFN

apresentam posição inteiramente uniforme quanto à natureza jurídica dos recolhimentos por estimativa, se obrigação principal ou acessória. Nesse sentido, o Parecer SEI Nº 108/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME2

, corroborando as conclusões do Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, reconhece que os valores apurados por estimativa não se qualificam propriamente como crédito tributário, mas como mera antecipação do pagamento do tributo devido ao final do período de apuração. Confira-se:

“13. Ao final do período ocorre à substituição das estimativas pelo ajuste anual, não existindo liquidez e certeza na estimativa, razão pela qual é impossível a inscrição e cobrança das estimativas, conforme exposto no Parecer PGFN/CAT n.º 1.658/2011, do qual extraímos o trecho a seguir:

‘28. Ocorre que, como visto e reiterado, os valores do IRPJ e da CSLL apurados por estimativa não se qualificam como crédito tributário, mas como mera antecipação do pagamento deste.

29. Assim, ainda que a DCOMP se preste à confissão de dívida, tal confissão não tem o poder de transformar a antecipação do tributo (estimativa) em crédito tributário.

30. Disto decorre que, mesmo declarada esta antecipação do tributo como débito (e até confessada), em não sendo homologada a compensação ela é tida por inexistente, tendo como efeitos o não pagamento e a não extinção desta parte do crédito tributário, a teor do art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional.

31. Conclusivamente, o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário e assim não se converteu pelo fato de ter sido objeto de DCOMP, não se sustentando como líquido e certo, inclusive porque é necessário o ajuste, ao final, para apuração do saldo do imposto. [destaques ora inseridos]

32. De fato, conforme preceitos do art. 2º c.c. art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996, caso não recolhido ou pago a menor o valor da antecipação mensal dos tributos, é necessária a apuração destes ao final (31 de dezembro ou na data do encerramento das atividades ou dos demais eventos indicados na lei), com previsão de penalidade pecuniária, ainda que a pessoa jurídica venha a apurar prejuízo no balanço.

33. A propósito, não é desarrazoado prever a ocorrência de situação em que os valores antecipados sejam superiores ao valor do tributo devido, hipótese que reforça a conclusão de inexistência de certeza e liquidez das referidas antecipações’.

14. A mesma conclusão foi adotada no Parecer PGFN/CAT n.º 193/2013, conforme excerto a seguir:

‘12. A existência da compensação não implica em sua possibilidade de cobrança, afinal, ao ser concluído o exercício, a estimativa é substituída pelo imposto

apurado, consoante exposto no Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011 e assim como é definido pela própria Receita Federal do Brasil no Art. 16 da Instrução Normativa SRF Nº 093, de 24 de Dezembro de 1997:

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”.

15. O IRPJ e a CSLL substituem as estimativas, contudo, é possível que os valores relativos à estimativa tenham sido compensados e computados como pagamento no momento do ajuste anual, contudo, essa compensação pode não ser homologada, ocorrendo a decisão após a apuração do lucro real. Assim, tratar-se-iam de valores referentes a tributo consolidados com o ajuste anual, não mais de mera estimativa do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro”.

Conforme se observa, a própria PGFN conclui que “o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário”.

No citado Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, inclusive, há um tópico nominado “II.

Transformação da Estimativa em Tributo”.

É certo que existe extrema dificuldade de se definir a qual tipo de obrigação tributária melhor se enquadrariam os pagamentos de estimativas (obrigação principal ou acessória).

De toda forma, no julgamento do Tema 487 pelo STF, concluiu-se que não há como excluir-se as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas da aplicação do princípio da consunção, pois a inclusão de tal exegese na tese vencedora baseou-se em precedente do STJ sobre a impossibilidade de cumulação dessa penalidade isolada com multa de ofício proporcional, esta calculada sobre IRPJ/CSLL devidos ao final do ano-calendário.

É importante notar que, embora o Ministro Cristiano Zanin tenha acompanhado a tese vencedora, ele manifestou em seu voto uma ressalva no sentido de que as multas por falta de estimativa (art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996) estariam fora do escopo do julgamento por não se referirem a “deveres instrumentais”.

Todavia, com a devida vênia, tal posição revela-se contraditória, pois, ao mesmo tempo em que tentou excluir as estimativas do conceito de obrigação acessória, o Ministro Zanin concordou com as ponderações do Ministro Toffoli sobre a consunção, as quais se sustentam justamente na jurisprudência do STJ que veda a cumulação dessas exatas multas.

Prevalece, portanto, a fundamentação do Redator do Acórdão, Ministro Toffoli, que na fixação da tese vencedora do Tema 487, vinculou seu entendimento à

jurisprudência pacificada do STJ sobre a absorção das multas isoladas de estimativa pela multa de ofício.

III. Conclusão Considerando que o STF, em sede de Repercussão Geral, determinou a observância obrigatória do princípio da consunção na aplicação de multas isoladas, e que a ratio decidendi do voto vencedor remeteu diretamente ao precedente do STJ que proíbe a cumulação da multa isolada por falta de estimativas com a multa de ofício proporcional, a manutenção da penalidade MINUTA PRÉ-VALIDADA ACÓRDÃO 0000-000.000 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA PROCESSO 10480.735403/2013-02 8

isolada no presente caso - em que pese a dúvida que outros conselheiros possam ter sobre seu alcance - a meu sentir, afronta a tese fixada no Tema nº 487. Ante o exposto, voto pelo cancelamento da multa isolada, em estrita observância ao princípio da consunção e ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal.

Assinado Digitalmente Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Nesse quadro, o cancelamento da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas é medida que se impõe.

Vale lembrar que, não obstante o entendimento destoante deste relator sobre a matéria, a fixação da tese proferida na sistemática da repercussão geral no Tema 487 impede a adoção de tese divergente pelos membros deste Conselho a partir do trânsito em julgado da Decisão - ocorrido em 24/04/20263 -, em face da aplicação do art. 98 do RICARF (Destaques deste relator):

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) (...)

(...)

Ante o exposto, voto pelo cancelamento da multa isolada, em estrita observância ao princípio da consunção, ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal e ao RICARF.

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva