



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10768.000407/2002-99
ACÓRDÃO	9303-017.192 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	26 de fevereiro de 2026
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	FONTE CINDAM S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997, 1999

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. SANEAMENTO.

Verificada a ocorrência de omissão, há que se acolher os aclaratórios, com efeitos infringentes.

MULTA ISOLADA (75%). MULTA REDUZIDA (50%). RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, “c”, DO CTN). APLICAÇÃO.

Comprovadas as hipóteses legais previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, é legítima a aplicação da multa qualificada. Todavia, a alteração promovida pela Lei nº 14.689/2023, que modificou o art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, renumerando-o para art. 44, II, “b” e reduziu a penalidade de 75% para 50%, atrai a incidência do art. 106, II, “c”, do CTN. Assim, por se tratar de penalidade menos severa e inexistindo decisão definitiva, a lei nova retroage para beneficiar o contribuinte, configurando hipótese de retroatividade benigna.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração opostos pelo Contribuinte, com efeitos infringentes, para sanar a omissão, aplicando-se a retroatividade benigna (art. 106, II, “c” do CTN) para redução da multa de ofício, ante a superveniência da Lei 11.488/2007, que modificou o art. 44 da Lei 9.430/1996.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, na espécie, de embargos de declaração, nos termos do art. 116 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/23, opostos pelo contribuinte, em 20/06/2022, em face do Acórdão nº 9303-012.837, julgado em 15/02/2022, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997, 1999

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS. VINCULAÇÃO DA NORMA LEGAL.

Por expressa disposição da norma legal vinculante, deve ser mantida a aplicação da multa isolada por falta do recolhimento das estimativas mensais. Hipótese em que, não havendo concomitância do lançamento das multas de ofício, por falta de recolhimento do tributo, e isolada, por falta de antecipação mensal, restam inaplicáveis as Súmulas CARF nº 82, que trata de tributo e não da multa em discussão, e nº 105, que trata de concomitância de multas.

Consta do dispositivo da decisão:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Alega o embargante a existência de omissão no acórdão embargado, sustentando ter ele deixado de se pronunciar sobre um argumento alternativo crucial apresentado, qual seja, o pedido de redução da multa isolada de 75% para 50%, com base no princípio da retroatividade benigna.

Na origem, a fiscalização apurou diferenças entre os valores devidos a título de estimativas mensais e os efetivamente recolhidos pelo contribuinte no ano de 1998. A diferença decorreu de ajustes na base de cálculo mensal. Com base nisso, foi aplicada a multa isolada no percentual de 75% sobre os valores não recolhidos.

O acórdão embargado, por maioria de votos, manteve a aplicação da multa isolada, entendendo que a obrigação de recolher estimativas mensais é autônoma e seu descumprimento é passível de punição, conforme o Art. 44 da Lei nº 9.430/96, independentemente do resultado apurado ao final do ano-calendário.

Os Embargos foram admitidos pelo despacho de fls. 3.772/3.774 e distribuídos a este relator.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

Formulado da Tribuna, bem como por meio de memorial, pedido de aplicação da Lei n.º 14.689/2023 ao presente caso, ou seja, requerida a exclusão da multa nas hipóteses de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido, por meio de voto de qualidade, favoravelmente à Fazenda Nacional.

Incabível no presente caso a aplicação de tal benefício legal (i) por estar a exigir a desistência do recurso, o que não ocorreu; e (2) a decisão por rejeitar a redução da multa de ofício ao percentual de 50%, ocorrida por meio do voto de qualidade, foi objeto de recurso especial julgado, em 15/02/2022, e decidido, no mérito, por maioria de votos, o que difere do requisito do

voto de qualidade, uma vez ter a decisão da turma ordinária, datada de 13/12/2006, sido substituída pela decisão do acórdão n.º 9303-012.847, datada de 15/02/2022 (fls. 3.709/3.729).

Tratam os autos de impugnação a autos de infração lavrados contra a embargante, discutindo-se a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 1.997 e 1.999.

Os embargos declaratórios são tempestivos e, como indicado no exame monocrático de admissibilidade, apontaram o vício de obscuridade.

Conforme relatado, por meio do Acórdão embargado, esta 3ª Turma da CSRF negou, por maioria de votos, provimento ao Recurso Especial do contribuinte, mantendo a cobrança da multa.

A omissão alegada nos presentes embargos declaratórios consiste na ausência de manifestação sobre o pedido subsidiário de aplicação retroativa (art. 106, II, “c”, do CTN) da redução da multa de ofício aplicada, ante a superveniência da Lei nº 11.488/07, que modificou o art. 44 da Lei nº 9.430/96.

O Embargante busca que o CARF se manifeste quanto à *“possibilidade de aplicar o princípio da retroatividade benigna nessa fase processual, mormente porque submetido à apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF sob a forma de pedido subsidiário e não como conflito interpretativo, especialmente diante da apreciação do tema pela instância ordinária a quo”*.

O despacho de admissibilidade dos embargos sustenta ser *“medida conservadora e, s.m.j., mais consentânea com a melhor técnica processual, a sua remessa ao órgão colegiado para que se pronuncie de forma exauriente”*.

O despacho destaca diversas peculiaridades no presente processo:

- a) A autuação ocorreu em 2001;
- b) O acórdão n.º 101-95.258 foi proferido em 09/11/2005;
- c) Em 22/01/2007 foi editada a Medida Provisória n.º 351, convertida na Lei n.º 11.488 em 15/06/2007;

- d) Em 07/02/2007 a embargante interpôs embargos declaratórios junto à instância *a quo* sem que tenha pugnado pela retroatividade benigna;
- e) No julgamento dos embargos foi aventada a possibilidade de aplicação da retroatividade benigna;
- f) Em 15/01/2010 foi interposto recurso especial no qual a ora embargante defendia o descabimento da multa e, subsidiariamente, pleiteando a sua redução, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Pois bem, sanemos a omissão suscitada.

O acórdão embargado (9303-012.837) não se manifesta quanto ao pedido de redução da multa, *“a despeito de adotar, como razão de decidir, os fundamentos do Acórdão nº 9303-011.884, que, por seu turno, fez referência à evolução redacional do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, renumerado para art. 44, II, “b”, com fixação da multa em 50% (cinquenta por cento), porém, também nada assevera sobre a aplicabilidade do princípio da retroatividade benigna”*.

Para melhor elucidar o entendimento do acórdão embargado, cumpre trazer à colação a passagem do voto onde é analisada a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007, que lhe serviu de fundamento:

Cita-se trecho do voto vencedor do Acórdão nº 1302-00.199, de acordo com o art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999, como razões para decidir:

“Neste julgado, manifestou o ilustre Conselheiro Relator Paulo Jacinto do Nascimento seu posicionamento no sentido de que sendo as estimativas mensais antecipações do tributo devido ao final do exercício, na presença de prejuízo fiscal seriam inexigíveis, não sendo, portanto, também exigível a penalidade pelo seu não recolhimento no decurso do período de apuração.

Não obstante estar tal posição escorada em valiosos fundamentos jurídicos, o colegiado divergiu, pelo voto de qualidade, seguindo o entendimento de que a penalidade é devida na situação verificada.

Assim, designado para redigir o voto vencedor, manifesto meu entendimento no sentido de que, embora o fato gerador do IRPJ se dê somente ao final do período de apuração, nem por isso deixam de ser exigíveis as estimativas mensais, caso não demonstrado pelo sujeito passivo, por meio de balancetes, que o imposto já recolhido é superior ao efetivamente devido até aquele momento (art. 35 da Lei nº 8.981/95).

Isto porque, no meu entender, a redação do art. 44, II, "b" (coincidente com a antiga redação, dada pelo art. 44, §1º, IV, vigente à época dos fatos) não dá margem a questionamentos, senão vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº11.488, 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. (Incluída pela Lei nº11.488, de 2007) – (grifo meu)

Assim, nos termos do dispositivo citado, não efetuado o pagamento, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal, se não demonstrado por meio de balanço ou balancetes, é devida a multa. Ora, efetuando-se raciocínio inverso ao usual (partindo do final para o início), temos que: a) se a multa é exigível, nos termos da Lei, então representa sanção à conduta de não pagar, ainda que em situação de prejuízo fiscal; b) se é sanção, então importa reconhecer que o dever-ser representado pela conduta de efetuar pagamento mensal é verdadeira obrigação tributária, porquanto seu descumprimento gera penalidade pecuniária e incidência de juros (art. 161 do CTN); c) sendo o dever de pagar obrigação tributária imputado ao sujeito passivo em face da União, é de se concluir forçosamente que não só se está diante da ocorrência de fato gerador (motivador do dever-ser de pagar o montante devido) como também que o valor a ser pago corresponde a tributo, nos termos do art. 3º do CTN (prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativamente vinculada).

Logo, da análise empreendida, concluo corresponderem as estimativas mensais não a meras antecipações, mas a verdadeiras obrigações tributárias principais, pelo menos, de acordo com a legislação vigente, e embora possam ser feitos questionamentos quanto à natureza jurídica da compensação a ser efetuada no ajuste.

Assim, exsurge como não apenas possível, mas mesmo devida a aplicação da multa de ofício capitulada, ainda que na presença de prejuízo fiscal (se não levantados os balanços que demonstrem esta situação), por consubstanciar sanção pelo descumprimento de obrigação tributária principal, por constar expressamente de disposição legal, e por ser o procedimento administrativo de lançamento vinculado.

Demais disso, para afastar a eficácia do art. 44, II, "b" (ou, na redação anterior, o antigo art. 44, §1º, IV), é necessário mutilar o art. 35 da Lei nº 8.981/95, dele suprimindo a obrigação acessória expressamente imposta para o gozo da

faculdade de reduzir o tributo devido, que é demonstrar que o valor já pago excede o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, por meio do levantamento de balancetes ou balanços.

Com efeito, sendo certo que o afastamento do art. art. 44, II, "b" (ou, na redação anterior, o antigo art. 44, §1º, IV) bem como da obrigação tributária acessória veiculada pelo art. 35 da Lei nº 8.981/95, se da pelo prestígio ao conceito de renda e ao princípio constitucional da capacidade contributiva, importa relevir que, conquanto se mostrem tocados pela situação, é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF, nos termos do art. 62 do RICARF, afastar lei, sob fundamento de inconstitucionalidade, exceto nas situações previstas em seu parágrafo.

Requer a Embargante manifestação de forma clara e fundamentada sobre a aplicação da retroatividade benigna ao presente caso.

A matéria foi apreciada por este colegiado em agosto de 2024 no acórdão n.º 9303-015.655, relatora Cons. Denise Madalena Green (composição muito próxima da atual) tendo sido reconhecido à unanimidade o direito à redução da multa majorada. Dispõe a ementa quanto ao tema:

MULTA QUALIFICADA. DE 150%. MULTA MAJORADA DE 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA (ART. 106, II, "c", CTN). APLICAÇÃO.

Restando comprovadas as hipóteses normativas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, faz-se aplicável a multa qualificada imposta sob tais fundamentos. A modificação inserta no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, "c", do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. Trata-se de retroatividade benigna.

Oportuno trazer à colação passagem do voto da relatora:

No tocante à multa qualificada de 150%, seu patamar deve ser reduzido a 100%, tendo em vista a alteração do inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 14.689/23, por força da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "c", do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não

definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

O tema foi tratado pela ela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer SEI nº 3950/2023/MF. Oportuna a transcrição do trecho pertinente ao caso:

PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESE QUE JUSTIFIQUE QUALQUER GRAU DE SIGILO. ARTIGO 6º, INCISO I DA LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011. DECRETO Nº 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Consulta da Coordenação de Estratégias Judiciais da Fazenda Nacional nos termos da Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009. Trata-se da análise jurídica acerca da extensão dos efeitos da alteração promovida pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Eficácia da redução da multa.

O inciso VI, § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o artigo 106, inciso II, alínea 'c', do Código Tributário Nacional.

A verificação de reincidência prevista no inciso VII, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dá-se apenas a partir dos novos parâmetros legais, portanto, as multas anteriores a modificação legislativa, devem ser enquadradas na hipótese do inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Referências legais: Art. 106, II, c do Código Tributário Nacional. Art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Precedentes da PGFN:

Parecer SEI nº 3407/2023/MF; Parecer PGFN/CDA/CAT/Nº 2237/2006 e Parecer PGFN/CAT/CDA nº 1961/2008.

Assim, as multas anteriores a modificação legislativa, devem ser enquadradas na hipótese do inciso VI, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o qual estabelece a multa em 100% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. (destaques do original)

Com efeito, encontrando-se o processo administrativo pendente de conclusão, há de se aplicar a retroatividade benigna ao caso em tela, nos termos do art. 106, II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.

Pelo exposto, voto por acolher os embargos de declaração opostos pelo Contribuinte, com efeitos infringentes, para sanar a omissão, aplicando-se a retroatividade benigna (art. 106, II, “c” do CTN) para redução da multa de ofício, ante a superveniência da Lei 11.488/2007, que modificou o art. 44 da Lei 9.430/1996.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa

DOCUMENTO VALIDADO