



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.723835/2016-74
ACÓRDÃO	1201-007.397 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BATEL INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

SOBRESTAMENTO. OBRIGATORIEDADE. ACÓRDÃO PUBLICADO.

Conforme a sistemática processual pátria, a aplicação de um precedente exige um complexo exercício de cotejo analítico entre o caso paradigma e o caso concreto, o que demanda o conhecimento aprofundado da *ratio decidendi* (fundamentos determinantes) do julgado, a qual é extraída da análise minuciosa da redação final do acórdão, que consolida a tese jurídica em seus exatos contornos.

Desse modo, a interpretação sistemática e teleológica do art. 100, do RICARF, iluminada pelos princípios e regras do Código de Processo Civil, conduz à inarredável conclusão de que a expressão "acórdão (...) proferido", para fins de deflagrar o sobrestamento obrigatório, deve ser compreendida como acórdão publicado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

DIPJ. CARÁTER MERAMENTE INFORMATIVO.

A partir do ano-calendário 1999, a DIPJ tem caráter meramente informativo e não configura instrumento de confissão de dívida, capaz de constituir o crédito tributário nela informado. No entanto, as informações prestadas devem corresponder à expressão da verdade no que tange à apuração promovida nos registros contábeis e fiscais do contribuinte.

FALTA E/OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. VALORES EM DIPJ NÃO CONFESSADOS EM DCTF. LANÇAMENTO COM MULTA DE OFÍCIO.

Correta a aplicação da multa de ofício sobre lançamento da IRPJ relativo à diferença entre os valores informados em DIPJ e não confessados em DCTF.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do IRPJ, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à CSLL em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em: (1) rejeitar a proposta de Resolução feita pelo Conselheiro Renato Rodrigues Gomes para determinar o sobrestamento do julgamento do Recurso Voluntário, nos termos do art. 100 do RICARF, em razão da tese fixada pelo STF para o Tema nº 487, vencidos os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes, Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah; (2) negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes, Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah, que votaram por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar a exigência de multa isolada.

Sala de Sessões, em 26 de janeiro de 2026.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antônio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha e Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

Da Autuação e da Impugnação

Trata o presente de Recurso Voluntário, às fls. 192/201, apresentado em face do acórdão nº 106-023.046, exarado pela - 7ª Turma da DRJ06, em 09/08/2022, às fls. 173/179, que julgou improcedente a Impugnação protocolada pela BATEL INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS S.A (doravante denominada BATEL), às fls. 150/164, contra Autos de Infração lavrados pela DRF Curitiba-PR, às fls. 122/136, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante total de R\$ 1.944.099,11 apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Real Anual, referente ao ano-calendário de 2012:

Tributo	Principal	Juros	Multa	Multa isolada	Total
IRPJ	528.433,68	223.527,44	396.325,26	264.216,84	1.412.503,22
CSLL	198.876,13	84.124,60	149.157,09	99.438,07	531.595,89
TOTAL					1.944.099,11

Por bem descrever os fatos que desembocaram no presente processo, reproduzo os termos do relatório da decisão da DRJ de origem, complementando-o ao final:

Esclarece a fiscalização que o contribuinte informou em DIPJ valores de IRPJ e CSLL que não foram declarados em DCTF.

Intimado a justificar os valores a pagar de IRPJ e CSLL do ano calendário 2012, informados na DIPJ e não declarados em DCTF, o contribuinte limitou-se a esclarecer ter sido erro de procedimentos operacionais da empresa, e confirma que embora apurados e declarados na DIPJ não foram declarados em DCTF. Portanto, confirma que tais débitos são devidos pela pessoa jurídica.

Por conseguinte, os valores devidos e não declarados e nem recolhidos foram lançados com multa de ofício de 75%.

Também foi apurado que ante a omissão constatada, deixou de ser recolhida estimativa correspondente ao mês de dezembro, o que enseja o lançamento de multa isolada de 50% sobre a estimativa não recolhida.

Cientificado do lançamento em 10/11/2016, o contribuinte apresentou em 12/12/2016, segunda-feira (fl. 141), impugnação de fls. 150 e ss. na qual alega em síntese que não caberia a aplicação de multa de ofício e multa isolada, uma vez que informou espontaneamente os tributos devidos em sua DIPJ, valores dos quais não discorda. Assim, deveria ser aplicada tão somente a multa de mora no valor de 20%. Alega o caráter de confisco das multas. Insurge ainda quanto aos juros SELIC aplicados.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 122/136, e a Impugnação apresentada, às fls. 150/164, a 7ª Turma da DRJ06 exarou o Acórdão nº 106-023.046, em 09/08/2022, às fls. 173/179, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2013

MULTA ISOLADA. IRPJ e CSLL ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. CABIMENTO.

Deve ser aplicada a multa isolada, no caso de a pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, nos termos dos art. 2º e 28 da Lei 9.430/1996, deixar de fazê-lo, ou fazê-lo em montante inferior ao devido, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano calendário correspondente.

DIPJ. CARÁTER MERAMENTE INFORMATIVO

A DIPJ possui caráter meramente informativo, não constituindo confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nelas informado.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É legítima a exigência de juros de mora tendo por base percentual equivalente à taxa Selic para títulos federais, acumulada mensalmente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A BATEL tomou ciência da sobredita decisão em **18/08/2022**, através de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, às fls. 189. Irresignada, apresentou, em **13/09/2022**, Recurso Voluntário, às fls. 192/201, e, citando doutrina e jurisprudência administrativa e judicial, além da tempestividade, requereu a reforma integral do Acórdão atacado com base nas mesmas razões de fato e de direito meritórias alegadas na fase impugnatória, notadamente:

- a) **Da Imputação Indevida da Multa de Ofício;** e
- b) **Da Impossibilidade de Cumulação da Multa de Ofício com a Multa Isolada.**

É o Relatório

VOTO

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE

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

2 DA DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acórdãos das instâncias administrativas, bem como decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, embora de inestimável valor como fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, dado que não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação.

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN¹, devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em seu petítório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN².

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005³. Veja-se também a

¹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

² Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

³ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

3 DO MÉRITO

3.1 DOS FATOS

Trata-se a espécie de lançamentos de débitos de IRPJ e CSLL, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Real Anual, referente ao ano-calendário de 2012, fundamentados insuficiência de recolhimentos, em decorrência do cotejo entre os valores informados pela BATEL na DIPJ 2013 e não declarados nas respectivas DCTF e tampouco recolhidos. Em virtude da omissão constatada, deixou de ser recolhida estimativa correspondente ao mês de dezembro, o que ensejou o lançamento de multa isolada de 50% sobre a estimativa não recolhida.

A Recorrente reconheceu o valor do principal autuado, o qual, por se tratar de matéria não litigiosa, foi transferido para o processo 10980.725315/2016-04. Entretanto, indignou-se e alegou: (i) no não cabimento da imputação da multa de ofício ordinária, inclusive por ferir o princípio constitucional do não confisco; (ii) a indevida cumulação desta com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas; e (iii) a inconstitucionalidade dos juros de mora com base nos juros Selic.

O Aresto atacado manteve integralmente a parte do lançamento guerreada asseverando em síntese:

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

- a) Quanto à imputação da Multa de Ofício, na incidência de 75%, decorreu de estrito cumprimento ao disposto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9430/96, visto que o débito atuado não se encontrava constituído dada ausência de declaração em DCTF, uma vez que a DIPJ tem caráter meramente informativo. Quanto ao princípio do não confisco, citou a Súmula CARF nº 2;
- b) No que tange à concomitância da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício, decorre de determinação legal, independentemente do resultado anual apurado pelo sujeito passivo, inclusive, na situação que os valores tivessem sido declarados em DCTF e não recolhido tempestivamente; e
- c) No que toca à arguição de inconstitucionalidade dos juros de mora com base nos juros Selic, citou a Súmula CARF nº 4.

Não satisfeita, a BATEL atravessou Recurso Voluntário, repisando as alegações apresentadas em sede impugnatória, notadamente:

- a) **Da Imputação indevida da Multa de Ofício** - requerendo em substituição a aplicação da multa moratória de 20%, pois comunicou os débitos por meio de DIPJ, não passando de mero equívoco a não declaração em DCTF, portanto, não há que se falar em falta de declaração. Ademais, não houve qualquer intuito doloso ou de má-fé de sua parte capaz de ensejar a multa punitiva do art. 44, I e II da Lei 9.430 de 96; e
- b) **Da Impossibilidade de cumulação da Multa de Ofício com a Multa Isolada** - visto que, nos termos da Súmula CARF nº 105, deve prevalecer apenas a multa de ofício. Quer dizer, ao caso aplica-se o princípio da consunção, com base no qual a multa mais grave absorve as de menor gravidade.

Feito o resumo dos fatos, em benefício de otimizar a lógica argumentativa deste voto, analisaremos o caso concreto alicerçados nos entendimentos jurídicos, doutrinários e jurisprudenciais, que envolvem os temas relacionados: ao caráter informativo da DIPJ; à DCTF como instrumento de confissão de dívida; da obrigatoriedade de imputação da multa de ofício ordinária; e do cabimento da cumulação da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

3.2 DA ANÁLISE DO CASO CONCRETO

3.2.1 DO CARÁTER INFORMATIVO DA DIPJ, DA DCTF COMO INSTRUMENTO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA E DA IMPUTAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO

Na espécie, verifica-se que a Defesa se insurge contra a multa de ofício supracitada, com base no argumento de que os débitos lançados encontravam-se corretamente informados na DIPJ 2013, e que, por equívoco, não os declarou nas respectivas DCTF.

Nessa linha de raciocínio, afirmou que não poderia ser apenada com a multa de 75% (setenta e cinco por cento), pois, além de não há que se falar em falta de declaração, não houve qualquer intuito doloso ou de má-fé de sua parte capaz de ensejar a multa punitiva do art. 44, I e II da Lei 9.430/96. Dessa forma, requereu a substituição pela multa moratória no percentual de 20%.

Antes de procedermos neste julgamento ao tratamento em específico da referida multa de ofício, torna-se importante tratar de alguns aspectos legais sobre a declaração DIPJ, que ao tempo da autuação, e na presente data, não se constitui em instrumento de confissão de dívida. Vejamos:

- a) A apuração do IRPJ e da CSLL, desde 1992, com o "sistema de bases correntes", introduzido pela Lei nº 8.383/91, é procedida à medida em que os rendimentos e ganhos são auferidos, estando o contribuinte obrigado a calcular e pagar o imposto e a contribuição devidos, independente de declarações, de acordo com o regime de tributação aplicável, no caso em tela, o Lucro Real Anual. Essa sistemática foi consolidada com a criação da DIRPJ - Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica;
- b) Com efeito, em 30 de outubro de 1998, o Secretário da Receita Federal, no uso da competência que lhe fora atribuída pelo art. 16 da Medida Provisória 1.788/98 (posteriormente convertida na Lei nº 9.779/99), expediu a Instrução Normativa SRF nº 127, por meio da qual foi extinta a DIRPJ (art. 6º, inciso I) e instituída a DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (art.1º), para conter informações sobre o imposto e contribuições por ela devidos;
- c) A partir de então, a DIPJ, segundo já ressaltado, passou a ter apenas **caráter informativo e cadastral**, não se constituindo em instrumento hábil para a exigência dos valores nela informados. Tanto que, no Recibo de Entrega, a expressão *“a declaração constitui confissão de dívida”* – que constava no Recibo de Entrega da extinta DIRPJ – foi substituída pela expressão *“as informações correspondem à expressão da verdade”*; e
- d) Logo, as DIPJ apenas refletem os valores apurados pelo contribuinte em sua escrituração contábil e fiscal, **mas não tem o condão de constituir o crédito tributário.**

Desta forma, a partir de 1998, o instrumento hábil para confissão de dívida trata-se da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - **DCTF** que, pela sua natureza, torna-se o **instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário**, inclusive para inscrição em dívida ativa, nos moldes da Instrução Normativa nº 126/1998. Nessa linha, alternativamente, consoante o disposto no § 6º, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, o Programa **Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP)**, também se constitui

em confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a **exigência dos débitos indevidamente compensados**.

Todavia, em ambos os casos, para que tal confissão tenha efeito com fim a afastar qualquer lançamento de ofício e multa correspondente, **deve ocorrer antes do início de qualquer procedimento de ofício para a constituição dos créditos tributários**.

Na seara de determinação do início de procedimento pelo fisco, é essencial registrar que à luz do preceituado no art. 7º, do Decreto nº 70.235/72, abaixo *in verbis*, o procedimento fiscal se inicia pelo primeiro ato de ofício da Autoridade Fazendária competente, cientificando o Sujeito Passivo ou seu preposto da obrigação tributária:

Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando 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. (g.n.)

No caso sob julgo, tem-se por inequívoco que o início do procedimento fiscal se deu com a ciência Termo de Intimação Fiscal nº 01, lavrado em 11/04/2016, às fls. 91/92, **com ciência em 15/04/2016**, conforme Aviso de Recebimento – AR, às 93. Assim, consoante o determinado no § 1º, do art. 7º, do decreto 70.235/72, o início do procedimento excluiu a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Baseando-se nesse racional, em razão da constatação pelo Fisco da ausência da declaração dos sinalados débitos em DCTF, consistiram em hipóteses típicas de lançamento de ofício, por conseguinte, sendo a atividade de lançamento plenamente vinculada, tornou-se indispensável as autuações já relatadas.

Em síntese, cumpridos os ritos legais no tocante à formalização do início do procedimento fiscal, resta excluída a espontaneidade do sujeito passivo. Em consequência, constatada a infração, **independente da intenção do Contribuinte**, a Autoridade Fiscal não só está autorizada como, por dever funcional, nos termos do art. 926, do RIR/99⁴, vigente à época dos

⁴ Art. 926. Sempre que apurarem infração às disposições deste Decreto, inclusive pela verificação de omissão de valores na declaração de bens, os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional lavrarão o competente auto de infração, com observância do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores, que dispõem sobre o Processo Administrativo Fiscal.

fatos, está obrigada a proceder ao lançamento de ofício das diferenças de imposto e contribuições encontradas, sujeitando-se ainda o contribuinte às penalidades cabíveis e aos juros de mora regulamentares.

No caso em tela, superada a questão da impossibilidade das informações na DIPJ 2013 (AC 2012) produzirem efeitos em relação aos créditos tributários do IRPJ e da CSLL lançados, conforme acima explanado, resulta cristalino a procedência da aplicação legal da multa de ofício, no percentual de 75%, nos termos do art 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), a seguir transcrito *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007) (g.n)

A uma, em razão da substituição pela multa moratória de 20% postulada pela defesa não pode ser acatada, na medida em que não encontra respaldo legal. Até porque, nesta contenda foi aplicada por subsunção ao preceptivo indicado, sem qualquer referência a constatação de ações ou omissão tipificadas como sonegação, fraude ou conluio nos termos dos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o que levaria a sua qualificação, consoante dispõe o art. 44, § 1, inciso VI, c/c § 1º-C, da Lei nº 9.430/96⁵.

E a duas, em razão da penalidade imputada encontrar guarida em fundamentos e conceitos legais abaixo elencados, restando inequívoco a obrigatoriedade de sua aplicação nos casos de lançamentos de ofício apurados:

- a) A obrigação tributária principal, da qual decorre o crédito tributário, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade

⁵ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

- pecuniária. Dentro do crédito tributário podem estar incluídos os valores dos tributos e de eventuais multas de ofício na presença de lançamento de ofício;
- b) Nesse âmbito, uma simples análise sistemática dos arts. 113 e 139, do CTN⁶, revela que a multa de ofício (penalidade pecuniária) integra o crédito tributário;
- c) Depreende-se dos aludidos normativos, que o crédito tributário – que decorre da obrigação principal, que por sua vez tem por objeto, o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária – abrange, incontestavelmente, a multa de ofício;
- d) A multa em razão de lançamento de ofício, encontra-se fundamentada no art. 44 da Lei nº 9.430/96 (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), transcrito neste voto. Assim, não se configurando como uma multa isolada e na ausência de outras circunstâncias qualificadoras, a exemplo do dolo, fraude ou simulação, ou agravantes, aos lançamentos de ofício aplica-se o inciso I do referido artigo;
- e) Conforme transcrevemos, o citado normativo dispõe que, nos casos de lançamento de ofício, deve ser aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição quando há falta de pagamento ou recolhimento e de declaração, bem como quando a declaração é inexata; e
- f) Dessarte, a aplicação do art 44, inciso I, sobre lançamento de ofício, repiso, não requer a existência de qualquer intuito doloso ou de má-fé como aduz a Recorrente, posto que decorre da presença de infração tributária com correspondente apuração pelo Fisco mediante lançamento de ofício.

Perante o apresentado, percebe-se claramente que a Administração Tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar, conferido pela Constituição Federal e institucionalizado pela legislação infraconstitucional de regência da matéria, na qual habita a devida fundamentação normativa da aplicação de multa de ofício (art. 44 da Lei nº 9.430/96).

Assim, por existir perfeito enquadramento da ação do Sujeito Passivo com os dispositivos legais acima citados, **entendo irretocável a decisão de piso, pois a imputação da multa de ofício combatida é irrefutável, devendo, portanto, ser mantida.**

3.2.2 DA PREJUDICIAL DE SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO

3.2.2.1 DA INTRODUÇÃO

⁶ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A **obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou **penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.(g.n.)

(...)

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Ab initio, emerge durante o julgamento a controvérsia, suscitada de ofício pelo Conselheiro Renato Rodrigues Gomes, acerca da necessidade de sobrestamento do presente feito, em virtude do julgamento de mérito do Tema 487 de Repercussão Geral pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal⁷. Sustenta o digníssimo julgador a imperatividade da suspensão processual, ao passo que o colegiado, por voto de qualidade, pugnou pelo prosseguimento do julgamento.

Em que pese o esforço argumentativo da combativa defesa da tese, a seguir demonstraremos que, em decorrência do estágio processual em que se encontra o referido paradigma vinculante – com ata de julgamento publicada, porém sem a publicação do respectivo acórdão e, por conseguinte, sem o trânsito em julgado – não constitui óbice ao julgamento de mérito deste processo administrativo fiscal.

Explicando melhor, não merece prosperar a tese vencida de sobrestamento obrigatório, porquanto os dispositivos regimentais e a sistemática processual vigente não conferem amparo à pretensão. Dito isto, passa-se à análise pormenorizada dos fundamentos.

⁷ "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", vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator), André Mendonça e Gilmar Mendes.

Por fim, por maioria, modulou os efeitos da decisão, para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ficando ressalvadas da modulação: (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; e (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral, vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator) e Gilmar Mendes.

Tudo nos termos do voto reajustado do Ministro Dias Toffoli (Redator para o acórdão). Ausentes, justificadamente, o Ministro Nunes Marques e, ocasionalmente, o Ministro Gilmar Mendes, ambos com votos proferidos em assentadas anteriores. Presidência do Ministro Edson Fachin. Plenário, 17.12.2025.

3.2.2.2 DA CORRETA INTERPRETAÇÃO DO ART. 100, DO RICARF E A IMPOSSIBILIDADE DE SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO

Durante o julgamento deste processo, propôs o apontado Conselheiro que a espécie se subsumia ao preceituado no art. 100, do RICARF⁸, contudo tal interpretação, data máxima vênia, não encontra guarida no ordenamento jurídico pátrio quando analisada de forma sistemática. A saber.

A exegese da expressão "**acórdão de mérito (...) proferido**" é o cerne da controvérsia. Logo, sustentar que o ato de "**proferir**" se consuma na sessão de julgamento, independentemente da publicação, é adotar uma interpretação literal e isolada que se dissocia da teleologia da norma e da própria teoria geral do processo.

Inquestionavelmente, a estrutura do artigo revela uma clara **gradação: a mera afetação**, ato já público, não autoriza a suspensão; a **obrigatoriedade do sobrestamento**, por sua vez, exige um ato de maior densidade e segurança jurídica, que, por óbvio, não pode ser a simples proclamação de um resultado, sem olvidar que concomitantemente a decisão **deve declarar tal norma inconstitucional**.

Para a correta elucidação da contenda, é imperioso recorrer, em caráter subsidiário, aos ensinamentos do Código de Processo Civil (art. 15 do CPC⁹), que estrutura a sistemática dos precedentes vinculantes e oferece as balizas hermenêuticas para a compreensão dos efeitos dos atos judiciais.

Inicialmente, é mister destacar a distinção doutrinária fundamental entre os **planos da existência, validade e eficácia** dos atos jurídicos processuais. A prolação do julgamento em sessão, com a coleta de votos e a proclamação do resultado, marca o nascimento do ato decisório no **plano da existência**. Todavia, sua aptidão para irradiar efeitos para além do processo em que foi proferido, notadamente o efeito vinculante que impõe o sobrestamento de milhares de outros feitos, insere-se no **plano da eficácia externa**, a qual é inequivocamente deflagrada pela **publicação do acórdão**.

⁸ Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos **não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF**, contudo o **sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional** ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

Parágrafo único. O sobrestamento do julgamento previsto no caput não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado.

⁹ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Nesse diapasão, o Código de Processo Civil é pródigo em dispositivos que atrelam a produção de efeitos do acórdão à sua publicação. O art. 944 do CPC¹⁰, dispõe que o acórdão será publicado no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da sessão de julgamento.

Nessa senda, a sinalada norma evidencia que **a sessão e a publicação** são atos distintos e cronologicamente separados, sendo a publicação o ato que formaliza e exterioriza o conteúdo da decisão. Antes da publicação, o que se tem é um **ato existente, porém juridicamente latente em seus efeitos externos**.

Em termos mais claros, é a **publicação que confere certeza sobre o teor da decisão**, permitindo não apenas a contagem de prazos recursais (art. 1.003 do CPC¹¹), mas, principalmente, repiso, a **análise de sua *ratio decidendi* e de seus fundamentos determinantes**.

Nessa quadra, a **sistemática de precedentes obrigatórios**, inaugurada pelos arts. 926 e 927 do CPC¹², visa garantir a "*estabilidade, a integridade e a coerência da jurisprudência*".

¹⁰ Art. 944. Não publicado o acórdão no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da sessão de julgamento, as notas taquigráficas o substituirão, para todos os fins legais, independentemente de revisão.

¹¹ Art. 1.003. O prazo para interposição de recurso conta-se da data em que os advogados, a sociedade de advogados, a Advocacia Pública, a Defensoria Pública ou o Ministério Público são intimados da decisão.

§ 1º Os sujeitos previstos no caput considerar-se-ão intimados em audiência quando nesta for proferida a decisão.

§ 2º Aplica-se o disposto no art. 231, incisos I a VI, ao prazo de interposição de recurso pelo réu contra decisão proferida anteriormente à citação.

§ 3º No prazo para interposição de recurso, a petição será protocolada em cartório ou conforme as normas de organização judiciária, ressalvado o disposto em regra especial.

§ 4º Para aferição da tempestividade do recurso remetido pelo correio, será considerada como data de interposição a data de postagem.

§ 5º Excetuados os embargos de declaração, o prazo para interpor os recursos e para responder-lhes é de 15 (quinze) dias.

§ 6º O recorrente comprovará a ocorrência de feriado local no ato de interposição do recurso, e, se não o fizer, o tribunal determinará a correção do vício formal, ou poderá desconsiderá-lo caso a informação já conste do processo eletrônico. (Redação dada pela Lei nº 14.939, de 2024)

¹² Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

Tal desiderato seria frontalmente violado **se os órgãos julgadores fossem compelidos a sobrestar seus feitos com base em uma mera ata de julgamento.**

A aplicação de um precedente não é um ato mecânico de verificação de um resultado, mas, seguramente, um **exercício intelectual complexo** que exige a análise pormenorizada do acórdão paradigma para a realização do cotejo analítico, a verificação de eventuais distinções (*distinguishing*) ou da necessidade de superação (*overruling*). **Nessa cognição, como poderia este Colegiado realizar tal análise sem acesso ao inteiro teor dos votos, aos debates travados e à redação final da tese, que somente se materializam no acórdão publicado???**

É axiomático que a hipótese *sub examine* é emblemática. O Tema 487 trata de matéria complexa, envolvendo limites percentuais para multas tributárias, a observância do princípio da consunção e a modulação de efeitos. Assim, a aplicação de tal precedente, sem o conhecimento integral de seus fundamentos, seria um ato temerário, um verdadeiro "salto no escuro" que, ao invés de promover a segurança jurídica, a comprometeria gravemente. A redação final do acórdão, como dito, pode conter esclarecimentos, delimitações e nuances imprescindíveis para a correta aplicação do entendimento, que não constam e nem poderiam constar da sintética ata de julgamento.

Desse modo, a interpretação sistemática e teleológica do art. 100 do RICARF, iluminada pelos princípios e regras do Código de Processo Civil, conduz à inarredável conclusão de que a expressão "**acórdão (...) proferido**", para fins de deflagrar o sobrestamento obrigatório, deve ser compreendida como **acórdão publicado**. Esta é a única exegese que se harmoniza com o **princípio da publicidade** (art. 93, IX, CF¹³), com o **devido processo legal** e, sobretudo, com a **segurança jurídica** que deve nortear a aplicação de precedentes vinculantes.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

¹³ Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

(...)

IX todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

Para arrematar, por tudo quanto exposto, não havendo, no presente momento processual, a publicação do acórdão de mérito do Tema 487 de Repercussão Geral, **não se encontra preenchido o requisito indispensável para a incidência da norma de sobrestamento obrigatório** prevista no art. 100, do RICARF.

3.2.3 DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA CUMULADA COM A MULTA DE OFÍCIO

No presente processo, a Autoridade Fiscal imputou multa isolada, no percentual de 50%, por ter constatado que, ante a omissão constatada, a BATEL não efetivou o devido recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada mensal, **relativa ao mês de dezembro de 2012**. A referida exigência teria se amparado na disposição do art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

A Recorrente, insatisfeita protestou em favor da impossibilidade de cumulação da Multa de Ofício com a Multa Isolada, visto que, nos termos da Súmula CARF nº 105, deve prevalecer apenas a multa de ofício. Quer dizer, ao caso aplica-se o princípio da consunção, com base no qual a multa mais grave absorve as de menor gravidade.

Retomando a análise do pleito, no que toca a este tópico, **incabível qualquer reforma da decisão recorrida**. A saber.

No presente caso, é mister destacar que, originalmente, a referida multa isolada foi criada pela Lei nº 9.430, de 1996, que no seu art. 44, previa que ela deveria ser calculada pela aplicação do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL devidas, mas não recolhidas, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - ... § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - ...

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; (g.n)

Posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, em 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, notadamente o seu art. 14, deu nova redação à referida Lei nº

9.430/1999, reduzindo o percentual da multa de 75% para 50% (cinquenta por cento), sendo este último o percentual utilizado no ora contestado lançamento, como segue:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (g.n)

Neste ponto, é de relevo destacar que a novel posituação representou um divisor de águas no que concerne a devida interpretação da aplicação do dispositivo, cuja jurisprudência administrativa levou à edição da Súmula nº 105 do CARF, *ipsis verbis*:

Súmula CARF nº 105: *A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Do referido epítome, inclusive por destacar no seu teor a referência ao dispositivo antes da alteração aventada, resta manifesto que, até o mês de novembro de 2006, antes, portanto, de entrar em vigor a alteração reproduzida, indubitavelmente era incabível a imposição de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

Já em relação ao lançamento de multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal a partir do mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, aplica-se o artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), não se aplicando, por conseguinte, a Súmula CARF nº 105.

Nesta perspectiva, **não assiste razão a Recorrente quando alega que não se pode exigir uma multa isolada pelo não recolhimento da estimativa cumulada com a multa de ofício, em razão do princípio da consunção**, visto que a sanção determinada pelo sistema é notória: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (quando há ausência de pagamentos a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário. Além disso, expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Assim, diferente do que sustenta a BATEL, a inovação legislativa, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2006 (conforme verificado no caso em tela), afastou qualquer incerteza atinente a possibilidade de aplicação concorrente das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que justificam a exigência das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em virtude da ausência de pagamento da estimativa são díspares, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido, divergindo da apurada consoante o ajuste anual; e os vencimentos ocorrem até o último dia útil do mês seguinte – **a estimativa relativa à competência de dezembro, até o último dia útil de janeiro do ano seguinte** -, diferente do ajuste anual, quando eventual saldo deve ser recolhido até 31 de março do ano seguinte.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

Nota-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, versam sobre pilares fáticos diferentes e autônomos, com distinções claras na materialidade e temporalidade da apuração que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se sobre o tributo não pago ou parcialmente pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, cujo fato gerador completa-se ao final do trimestre ou do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado, e é imputada sobre a estimativa não recolhida ou parcialmente recolhida, apurada conforme balanço/balancetes de suspensão elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas. A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o caput não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratar de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Ademais, é importante reprimir que as decisões do STJ e da Câmara Superior deste Tribunal colacionadas pela Defesa, conforme reiteradamente posicionado, não detêm força para nos vincular.

De outro giro, o entendimento aqui externado encontra amparo tanto na Câmara Baixa, como na Alta deste Tribunal, consoante ementas exemplificativas:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela

apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (AC nº 1301-006.749 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 21/02/24)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (AC nº 9101-002.438 – 1ª Turma – Sessão de 20/09/16)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2008, 2009

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o

campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (AC nº 9101-002.598 – 1ª Turma – Sessão de 10/05/18)

Por derradeiro, e em especial em relação à **suposta aplicação do princípio da consunção**, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate, com o qual pactuo e adoto:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados CONSUNTOS, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado CONSUNTIVO, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, O SUJEITO ATIVO SÓ DEVERÁ SER RESPONSABILIZADO PELO ILÍCITO MAIS GRAVE .

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidi casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe CRIME PROGRESSIVO quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um MINUS em direção a um PLUS . (destaques acrescentados).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

Por todo o exposto, **oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário no que toca ao pedido de cancelamento da multa isolada, no percentual de 50%, sobre o não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas, relativas ao mês de dezembro de 2012.**

4 DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL

Quanto ao Auto de Infração de CSLL decorrente das mesmas matérias fáticas descritas no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado, *mutatis mutandis*, o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

5 DA CONCLUSÃO

Ante ao exposto, oriento meu voto no sentido de CONHECER do Recurso Voluntário, REJEITAR a prejudicial de sobrestamento do julgamento e NEGAR-LHE provimento.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho

DOCUMENTO VALIDADO