



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>11020.002290/2010-94</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9101-007.383 – CSRF/1ª TURMA                    |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 22 de julho de 2025                             |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO PROCURADOR                          |
| <b>RECORRENTE</b>  | FAZENDA NACIONAL                                |
| <b>INTERESSADO</b> | SERVIBRÁS SERVIÇOS E VEÍCULOS BRASILEIROS LTDA. |

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do **Acórdão nº 1302-006.085**, proferido em 09.12.2021, pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 311/318) assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007, 2008

DESPESAS COM PATROCÍNIO. INDEDUTIBILIDADE.

Nos termos do art. 1º, § 2º, da Lei nº 11.438/2006, são indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores despendidos a título de patrocínio.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO DAS PENALIDADES. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento ou recolhimento a menor de estimativas mensais, mesmo depois de encerrado o respectivo ano base. Todavia, não pode ser exigida de forma concomitante com a multa de ofício, aplicável aos casos de omissão de receitas e de deduções indevidas, tendo em vista o princípio da consunção

Na oportunidade, os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deram provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para afastar a imposição da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL.

Intimada, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 320/346), sustentando que o **Acórdão nº 1302-006.085** conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “concomitância da multa isolada com a multa de ofício para períodos posteriores a 2007”. Indicou como paradigmas os acórdãos de números 9101-002.414 e 1401-000.761.

O contribuinte, por sua vez, igualmente interpôs recurso especial (fls. 350/378), alegando que o **Acórdão nº 1302-006.085** conferiu à legislação tributária interpretação divergente

daquela dada por outros julgados do CARF quanto à matéria “necessidade de aferição da escrituração da empresa beneficiada (BCA) – Art. 366, IV, §2º DO RIR/99”. Indicou como paradigmas os Acórdãos de números 1401-000.784 e 9101-005.381.

Sobreveio o despacho de admissibilidade (fls. 401/406) que deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional apenas com relação ao **Acórdão paradigma nº 9101-002.414**, nos seguintes termos:

A Recorrente em seu recurso especial, após transcrever excertos do acórdãos confrontados, concluiu a demonstração da divergência nos seguintes termos: (...)

Suscita-se, portanto, divergência quanto à **concomitância da multa isolada com a multa de ofício para períodos a partir de 2007** (posteriores a vigência da MP nº 356, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, de 15 de junho de 2007).

Em relação a esta matéria, a Recorrente apresentou como paradigmas os acórdãos nº 9101-002.414 (1ª Turma da CSRF) e nº 1401-000.761 (1ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma), acessíveis mediante consulta ao sítio do CARF, não reformados até a presente data, e que receberam as seguintes ementas: (...)

Há identidade jurídica<sup>1</sup> e similitude fática entre os dois julgados confrontados. Isso porque em ambos os casos os respectivos colegiados foram instados a se pronunciar sobre a concomitância de multas isoladas e multa de ofício, em lançamentos efetuados após o encerramento do exercício, no que diz respeito a fatos geradores posteriores à edição da MP 351/2007 convertida na Lei 11.488/2007. Portanto, tanto o acórdão recorrido quanto o primeiro paradigma trataram de fatos geradores ocorridos já na vigência das regras instituídas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007: acórdão recorrido (2007 e 2008); paradigma (2007).

Nesse contexto, a Recorrente logrou êxito na demonstração da divergência nos termos por ela proposto.

No caso em apreço, o acórdão recorrido aplicou o princípio da consunção, cancelando integralmente as multas isoladas pela total impossibilidade de seu lançamento quando já aplicadas multas de ofício, mesmo lidando-se com períodos vigentes a partir de 2007, após as alterações promovidas pela Lei nº 14.888/2007, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Por outro lado, examinando-se o primeiro paradigma, verifica-se que o mesmo abraça entendimento diametralmente oposto, ou seja, afastou a aplicação da referida Súmula do CARF nº 105 (entende aplicar-se apenas aos fatos geradores anteriores a 2007), bem assim constatou a existência da denominada "concomitância com a multa de ofício" aplicada sobre o

imposto devido anualmente, para os períodos vigentes a partir de 2007, **depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.**

Portanto, o primeiro paradigma merece ser admitido (Ac. nº 9101-002.414).  
Análise do 2º Paradigma - Ac. nº 1401-000.761

Em relação ao 2º paradigma apresentado, observa-se que o mesmo em sede de embargos foi reformado em favor do contribuinte no ano-calendário que interessa à presente lide, impedindo assim a constatação da divergência perseguida. Esta reforma se deu em 11/08/2017, conforme atesta o Sítio do CARF, portanto, em data bem anterior ao ingresso do Recurso especial que ocorreu em 18/02/2022.

A parte final da ementa do Acórdão em embargos, nº 1401-001.863, julgado, por maioria de votos, em 12/04/2017, deixou bem claro que, para o ano-calendário de 2007, período objeto da divergência, mesmo após a alteração da legislação correlata, **a tese da concomitância foi adotada em favor do contribuinte.** (...)

Como se demonstrou, o paradigma foi reformado na parte em que aproveitaria à Recorrente.

Cabe ainda salientar que nesta hipótese, **não cabe agravo**, a teor do art. 71, § 2º, inciso IV2 do RICARF

Portanto, descarta-se este 2º paradigma (Acórdão nº 1401-000.761) para efeito de comprovação da divergência, não obstante a presente matéria deva ser admitida em face do dissídio jurisprudencial identificado a partir do 1º paradigma (Ac. nº 9101-002.414).

Conclusão:

Por todo exposto, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mas tão somente em relação ao 1º paradigma apresentado (Ac. nº 9101-002.414).

Em seguida, foi proferido o despacho de admissibilidade (fls. 407/ 412) que negou seguimento ao recurso especial do contribuinte, conforme abaixo:

Do objeto do recurso especial

Embora a Recorrente não mencione expressamente uma temática dita divergente, pode-se deduzir do seu recurso especial que se suscita divergência quanto à seguinte temática:

Temática de forma sintética:

*“Necessidade de aferição da escrituração da empresa beneficiada (BCA) – Art. 366, IV, §2º DO RIR/99”*

Temática de forma mais analítica:

*O fato da fiscalização questionar a regularidade fiscal e contábil da Agência de Propaganda, por si só, não é capaz de afastar a dedutibilidade das despesas pagas a título de publicidade, mormente se for comprovada a efetividade do serviço prestado e dos pagamentos realizados.*

Em relação à presente matéria, a Recorrente apresenta como paradigmas os acórdãos nº 1401-000.784 (1ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária) e o nº 9101-005.381 (1ª Turma da CSRF), acessíveis mediante consulta ao sítio do CARF, não reformados, e que receberam as seguintes ementas: (...)

Passa-se à análise da arguição de divergência suscitada.

Toma-se como indicados apenas os 2(dois) primeiros acórdãos paradigma acima mencionados, sendo descartado o julgado apontado a título de jurisprudência complementar (processo nº 13886.000815/99-35), cuja ementa também nem sequer foi transcrita, bem assim também não anexou o inteiro teor do mesmo assim como fez para os dois outros julgados (§§ 6º e 7 e § 9º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Destacam-se a seguir trechos do voto condutor do acórdão recorrido que bem representam o que ficou decidido nesse julgado: (...)

Como se vê, o entendimento desenvolvido pelo Colegiado recorrido limitou-se à análise do fundamento principal apontado na autuação, segundo o qual o presente caso *“não se trata de despesas com propaganda, mas sim com patrocínio”*, e como tal a matéria suscitada como divergente (inedutibilidade das despesas de propaganda em face da inobservância do disposto no art. 366, inciso IV, § 2º, do RIR/99 - fundamento secundário) sequer foi debatido pelo colegiado, tratando-se, portanto, de matéria não prequestionada.

Posto isto, não resta dúvida alguma de que a matéria não foi prequestionada, pois pela decisão recorrido restou totalmente prejudicada a análise da *“Necessidade de aferição da escrituração da empresa beneficiada (BCA) – Art. 366, IV, §2º DO RIR/99”*, para efeito de dedutibilidade das despesas de propaganda.

E de fato, o Regimento Interno do CARF é taxativo quanto a necessidade de atendimento desse pressuposto. A matéria tem de ser prequestionada, ou seja, no acórdão recorrido deve haver algum tipo manifestação sobre ela, nem que seja breve para que seja possível se fazer um mínimo de cotejamento da matéria e se possa propugnar pela existência de algum dissídio jurisprudencial. Como isso não ocorreu, deve ser negado seguimento ao recurso (§ 3º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e § 5º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Outrossim, como fundamento principal limitou-se a atestar que se estava diante de uma despesa de patrocínio, por óbvio que os paradigmas todos eles questionado a inedutibilidade de despesa de outra natureza (propaganda) em face do descumprimento do art. 366, inciso IV, § 2º, do RIR/99, não contradita o fundamento do acórdão recorrido para fins de se caracterizar alguma divergência. Até porque as normas em referência nos acórdãos confrontados também são diversas (art. 1º, § 2º, da Lei nº 11.438/2006 no acórdão recorrido e

art. 366, § 2º, do RIR/99, nos paradigmas), não havendo que se falar em dissídio jurisprudencial quando estão em confronto normas jurídicas distintas.

Por todo o exposto, proponho NÃO ADMITIR esta matéria por falta de prequestionamento. e, subsidiariamente, por tratar-se de situações jurídicas distintas onde o fundamento de paradigma não contradita o fundamento do acórdão recorrido.

### CONCLUSÃO

Propomos que **SEJA NEGADO SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo.

No mérito, sustenta a Fazenda Nacional em seu recurso especial, em síntese, que (i) as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes: a multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte e a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa; (ii) com a sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, o contribuinte desses tributos auxilia a União a fazer frente às despesas incorridas durante o ano-calendário, o que não ocorreria se a referida exação apenas fosse paga no exercício seguinte; (iii) o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo, de forma que nada impede que dessas infrações resultem penalidades distinta; (iv) com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos, pelo regime de pagamento de estimativas, e não, propriamente, por não pagar o IRPJ e a CSLL, até por que, como se percebe da Lei nº 9.430/96, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos; (v) a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas: a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual, e a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas; (vi) por serem multas inteiramente diversas, não configuram nenhum *bis in idem*; e (vii) após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal.

Intimado (fls. 414/416), o contribuinte não apresentou contrarrazões.

Posteriormente, em 17.07.2023, o contribuinte peticionou nos autos (fls. 423/424) informando que aderiu a Transação por Adesão no Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal – PRLF, que originou o Processo Administrativo n.º 13031.309367/2023-75, e, nesse contexto, quitou a integralidade do débito objeto da discussão nos presentes autos.

No entanto, foi proferido o DESPACHO DECISÓRIO N° 148/EQTRA/DEVAT 01- PRLF 2023 (fls. 434/435), não conhecendo do Pedido de Adesão à Transação Tributária do Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal, em razão da incompletude na documentação apresentada para a adesão ao programa. E, nesse contexto, os autos nos foram distribuídos.

É relatório.

**VOTO**

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

**I – ADMISSIBILIDADE**

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E os embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado, interrompem o prazo para a interposição de recurso especial<sup>1</sup>. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

De acordo com os artigos 23, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, e 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso pela Fazenda Nacional é contado a partir da data da intimação pessoal presumida, isto é, 30 dias contados da entrega dos respectivos autos à PGFN, ou em momento anterior, na hipótese de o Procurador se dar por intimado mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

No presente caso, os autos foram encaminhados à PGFN em 06.01.2022 (fl. 319) e devolvido ao CARF com o recurso especial em 21.02.2022 (fl. 347). Assim, é tempestivo o recurso especial interposto pela PGFN.

Ocorre que, no exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”<sup>2</sup>.

Com relação ao prequestionamento, o recurso especial da PGFN versa sobre a matéria “concomitância da multa isolada com a multa de ofício para períodos a partir de 2007”, estando, portanto, preenchido o pressuposto.

Com relação à divergência interpretativa, o acórdão recorrido, com base em questões meramente de direito, manteve a exigência de multa isolada concomitante à multa de

<sup>1</sup> Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

<sup>2</sup> Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.



ofício, com relação a períodos de apuração posteriores à alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 11.488/2007. De forma diametralmente oposta decidiram os julgadores no Acórdão paradigma nº 9101-002.414, igualmente por razões de direito e com relação a períodos de apuração posteriores à alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Lei nº 11.488/2007. Assim, caracterizada está a divergência interpretativa necessária ao conhecimento do recurso especial.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso especial.

## II – MÉRITO

Nos autos de infração subjacentes, a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais teve por base o art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, conforme abaixo:

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)

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”.

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF 105, aprovada em 08.12.2014: “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105<sup>3</sup> concluíram pela impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos: (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário); (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício, desaparece a base impositiva da multa isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

<sup>3</sup> Acórdãos precedentes: 101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.



Cumpre ressaltar, entretanto, que a referida súmula versa sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996, enquanto a multa ora em discussão foi lançada com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Confira-se, abaixo, a comparação entre a redação dos referidos dispositivos:

| Art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996 (redação original)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996 (redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</p> <p>I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, 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;</p> <p>II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (...)</p> <p>§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:</p> <p>IV - <u>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;</u></p> | <p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)</p> <p>II - de 50% (cinquenta por cento), exigida <u>isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:</u> (...)</p> <p>b) <u>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.</u></p> |

Da análise do quadro acima, pode-se concluir que não houve alteração substancial na penalidade aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais – exceto com relação à redução no seu percentual. Embora a redação atribuída ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 utilize a expressão “exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal”, isso não a diferencia da multa isolada versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que ambas as redações fazem referência expressa ao art. 2º da Lei nº 9.430/1996, que trata do pagamento mensal por estimativa.

Portanto, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, é a mesma daquela versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, exceto com relação ao seu percentual. Tanto é assim que, de acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 teve por objetivo *"reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa"*<sup>4</sup>.

Diante disso, apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, entendo que os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Ademais, o STJ, por meio de suas duas turmas, concluiu pela impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício, em razão da aplicação do princípio da consunção ou da absorção. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (...)

6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar 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. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

<sup>4</sup> Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm), acesso em 09.08.2022.

7. Recurso Especial conhecido e não provido. (REsp n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 19/12/2023, grifamos.)

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido. (REsp n. 1.708.819/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 16/11/2023, grifamos.)

Ressalta-se que, no REsp n. 2.104.963/RJ, julgado pela Segunda Turma do STJ, o caso concreto trata da multa prevista no artigo 12, III, da Lei nº 8.218/1991, isto é, da multa por ausência de entrega ao Fisco de arquivos digitais contendo registros contábeis. No entanto, o racional adotado para afastar a concomitância da referida multa com a multa de ofício é o princípio da consunção e a jurisprudência citada no acórdão refere-se à concomitância entre multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

Portanto, seja em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 ao presente caso, seja em virtude da jurisprudência de ambas as turmas do STJ, deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

### III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

*Assinado Digitalmente*

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**

ACÓRDÃO 9101-007.383 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 11020.002290/2010-94

DOCUMENTO VALIDADO