



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11030.722314/2011-97
ACÓRDÃO	1302-007.398 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PRADOZEM COMERCIO, SERVICOS E TRANSPORTE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão/redução, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2009

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE CSLL SOBRE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO ISOLADO.

Verificada a falta de recolhimento ou o recolhimento a menor das estimativas mensais de CSLL apuradas, é cabível o lançamento da multa isolada nos termos previstos na legislação de regência, mesmo após o encerramento do ano-calendário.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

Nos termos da Súmula CARF nº 11, aprovada pelo Pleno em 2006, não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente, e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Henrique Nimer Chamas (relator), Míriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas, para cancelar a exigência da multa isolada pela ausência/insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, quanto à matéria em relação à qual o relator foi vencido.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Júnior – Redator designado

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Em face da contribuinte foram lavrados os **autos de infração de IRPJ e CSLL** (fls. 3 a 12), relativos ao ano-calendário de 2009, pela insuficiência de recolhimento de IRPJ, cominando-se multa de ofício regulamentar, além de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Aproveito o relato da decisão recorrida quanto ao que se extrai do Relatório Fiscal (“TVF” – fls. 13 a 16):

A fiscalização através de seu Termo de Verificação Fiscal, fls. 13, relata que em trabalho de revisão interna das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ do contribuinte, autorizada pelo RPF - Revisão interna nr. 1010400.2011.00710, verificou que no exercício 2010, ano-calendário 2009, o

contribuinte optou para o referido período fiscal, pela tributação pelo Lucro real anual com estimativas mensais apuradas com base em balanços/balancetes de suspensão/redução.

De acordo com as informações constantes nas fichas 11 (Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa) e 17 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa) da DIPJ/2010, nos meses de janeiro, março, abril e maio, foram apuradas estimativas a recolher tanto para o IRPJ como para CSLL. Junta tabela demonstrativa dos valores.

Informa que para os demais períodos, o contribuinte não apurou estimativas a recolher para ambos tributos e que embora os tenha declarado nas respectivas DCTFs, somente os valores abaixo foram recolhidos:

(...)

Acrescenta que de acordo com as fichas 9A e 12A da DIPJ apresentada pelo contribuinte, o IRPJ devido no ano-calendário 2009, apurado com base no lucro real, equivale a R\$ 165.775,88, sendo que o contribuinte recolheu parcialmente o IRPJ devido, restando ainda R\$ 8.310,45 a recolher. Desta forma, constituiu o crédito tributário referente ao montante de IRPJ não recolhido. No tocante à CSLL, os valores devidos, apurados conforme ficha 17 da DIPJ foram integralmente recolhidos.

Em seguimento, a auditoria fiscal aplicou multa isolada prevista no art. 44, inciso II, "b", pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e da CSLL, conforme quadro demonstrativo:

(...)

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 55 a 69). Colaciono o relato do acórdão recorrido sobre a defesa:

Requer a nulidade da autuação sob a alegação de que os créditos foram parcelados, cujos processos de n.ºs 11030.720.508/2010-77, 11030.720.519/2010-57 e 11030.720.521/2010-26 já foram baixados e que a questão referente à estimativa mensal está sob litígio, no processo n.º 50005520820114047104 perante a Vara Federal da subseção judiciária de Passo Fundo, devendo antes de lavrá-lo aguardar o pronunciamento do Poder Judiciário acerca das estimativas da Pradozem.

Alega que não deve esses valores, pois apesar de na época constar débitos nos meses de janeiro, abril e maio, no ajuste anual foi completamente quitado.

Argumenta que a estimativa mensal caracteriza-se por ser uma antecipação do IR e da CSLL concluindo-se por todo evidente que eventual não pagamento da Estimativa mensal não representa dívida líquida e certa que possa vir a ser encaminhada à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, a não ser que ao final do exercício se confirme a estimativa na apuração mensal, conclusão que pode ser extraída do próprio nome que lhe demonstra a essência.

Defende que a dívida é indevida, pois não é débito tributário haja vista a inexistência de Imposto de Renda ou CSLL de competência mensal, fato que apenas se sujeita para apurar, ao fim o Lucro Real anual, sendo defeso inscrever em débito lucro por estimativa quando já apurado o lucro real anual.

Alega que a multa foi aplicada em duplicidade, o que é defeso, visto que além da multa isolada foi aplicada multa de 75%.

Alega que a multa tem caráter confiscatório conforme art. 150, inciso IV e fere o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, devendo ser redimensionada para um patamar de 2% a no máximo 20% sobre o valor supostamente não recolhido do tributo, que é R\$ 8.008,08.

Requer caso apurado diferença na apuração do Lucro Real, seja permitido ao autor proceder no imediato depósito em juízo, ou pagamento direto à Receita Federal, limitado ao valor devido pelo Lucro Real em relação à apuração anual.

A DRJ julgou improcedente a impugnação da contribuinte (fls. 85 a 92), refutando as alegações de defesa, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

REVISÃO INTERNA DE DECLARAÇÃO. DIVERGÊNCIA ENTRE DIPJ E DCTF.

Deve-se manter o lançamento tributário decorrente da verificação, em ato de revisão interna de declaração, pois a ausência de confissão de valores devidos implica sua exigência mediante lançamento de ofício, com multa de 75%.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. AUSÊNCIA DE DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A falta de recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL calculados por estimativa sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que no encerramento do período anual sejam apurados prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

São distintas e autônomas as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e, inclusive, os fatos sobre os quais incidem a multa isolada de 50%, a qual se dá por falta de recolhimento mensal das estimativas, e a multa de ofício de 75%, por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual, não se caracterizando a duplicidade de penalidade sobre o mesmo fato.

MULTA. LEGALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO VERIFICADO.

A multa é devida em decorrência de determinação legal, sendo que a vedação ao confisco determinada pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. ÂMBITO ADMINISTRATIVO. VEDAÇÃO.

Os mecanismos de controle da constitucionalidade definidos pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade essa prerrogativa, cabendo à autoridade administrativa tão-somente velar pelo cumprimento da legislação.

INTIMAÇÕES. ENVIO. DOMICÍLIO FISCAL

As intimações serão feitas pessoalmente, por via postal ou por edital, no domicílio fiscal do sujeito passivo, não estando prevista a entrega em domicílio do procurador do mesmo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada a contribuinte em 17 de setembro de 2018, apresentou em 04 de outubro de 2018 Recurso Voluntário (fls. 98 a 103). Em sua defesa, alega a prescrição intercorrente do lançamento sob litígio, nos termos do artigo 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999 e nos termos do artigo 174 do CTN. Por fim, sustenta a impossibilidade de cumulação da multa isolada e da multa de ofício.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Preliminar de prescrição intercorrente do processo administrativo

A contribuinte, sustenta a aplicação da prescrição intercorrente do lançamento sob litígio, nos termos do artigo 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999 e nos termos do artigo 174 do CTN.

Inicialmente, não há que se falar em prescrição tributária no caso em tela, tendo em vista que o próprio processo administrativo não se findou. Não encontra respaldo no sistema jurídico-tributário defender que a prescrição tributária poderia ter ocorrido antes mesmo de se iniciar o prazo previsto no diploma tributário. Sabe-se que a prescrição se desencadeia com a constituição definitiva do crédito tributário e esse evento exige o deslinde do processo administrativo fiscal.

Sem a constituição definitiva do crédito tributário, portanto, nos próprios termos do artigo 174 do CTN, em interpretação conjunta com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em decorrência do artigo 151, inciso III, do CTN, não há prescrição tributária.

Por outro lado, a aludida menção ao artigo 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999 não tem o condão de trazer quaisquer consequências práticas ao processo administrativo fiscal, porquanto a disposição normativa não se aplica ao rito do Decreto-lei nº 70.235/1972, porquanto rege o prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação – não faz referência ao processo administrativo fiscal, cujo rito é próprio e distinto.

A alegação de ofensa ao artigo 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999, portanto, não traz qualquer implicação ao processo em análise.

Adicionalmente, a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 11, a qual veda a possibilidade de ocorrência de prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, sendo de aplicação obrigatória por este julgador administrativo.

Súmula CARF nº. 11:

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº. 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 103-21113, de 05/12/2002 Acórdão nº 104-19410, de 12/06/2003
Acórdão nº 104-19980, de 13/05/2004 Acórdão nº 105-15025, de 13/04/2005
Acórdão nº 107-07733, de 11/08/2004 Acórdão nº 202-07929, de 22/08/1995
Acórdão nº 203-02815, de 23/10/1996 Acórdão nº 203-04404, de 11/05/1998
Acórdão nº 201-73615, de 24/02/2000 Acórdão nº 201-76985, de 11/06/2003.

Assim sendo, não se aplica a prescrição intercorrente ao caso concreto.

Mérito - Concomitância de multa de ofício e multa isolada pelo não pagamento de estimativas

No que tange a multa isolada, a contribuinte alega a impossibilidade de cobrança cumulativa de multa de ofício e multa isolada sobre um mesmo fato gerador.

Esclarece-se que a dita penalidade cumulativa se verifica somente no lançamento de ofício do IRPJ, porquanto a exigência relacionada à contribuição social é a multa isolada “pura” e não acompanha a cobrança de tributo com multa de ofício. Isto é, somente houve cumulação de multas relacionadas ao IRPJ - multa de ofício e multa isolada.

A matéria a ser analisada é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho. A análise histórico-sistemática da evolução interpretativa sobre a matéria é relevante para fundamentar o entendimento adotado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que comina multas aplicáveis a infrações tributárias, passou por inúmeras alterações desde a sua edição, gerando dúvidas sobre a materialidade das penalidades prescritas. Dois momentos são relevantes para verificar o contexto histórico-normativo: o momento anterior e posterior à alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007.

Em sua redação original, assim prescreveu o legislador pátrio:

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

(...)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

O *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação original, mencionava a materialidade atingida pela multa isolada, isto é, a *totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*.

Ao normatizar que a multa isolada se referiria à totalidade de tributo ou contribuição, a dúvida interpretativa é se a norma buscou atingir o valor do ajuste anual ou apenas “parte” da totalidade que se refere à estimativa mensal apurada. Aparentemente, tendo em vista que as antecipações de estimativas em nada se relacionam com a *totalidade de tributo ou contribuição*, a referência normativa se reporta ao valor devido no ajuste anual.

Contudo, alguns problemas de ordem prática são evidenciados, caso se interprete o termo *totalidade* como o devido no ajuste anual. Inicialmente, enquanto não há o ajuste anual, não haveria possibilidade de se verificar a ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário. Em segundo lugar, a interpretação esvaziaria o permissivo do inciso IV, porquanto não seria possível cobrar a multa isolada quando o valor devido no ajuste anual constituísse efetivamente prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Em ambos os casos, inexistiria base de cálculo para a multa isolada, impedindo sua aplicação.

As dúvidas deram azo a longos debates na jurisprudência administrativa deste CARF, sobre a possibilidade de cobrança concomitante da multa de ofício e da multa isolada, o que motivou a edição da Súmula CARF nº 105, assim disposta:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF 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.

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, 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

O conteúdo sumular é claro ao impedir a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, devendo prevalecer esta última.

Contudo, a Medida Provisória nº 303/2006, que perdeu sua eficácia, e a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, modificou o texto legal do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, retirando do *caput* a indicação da base de cálculo das multas. O dispositivo passou a vigorar com a seguinte redação:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

A norma prescrita constituiu importante evolução na matéria das sanções tributárias, sobretudo, porque deu fim à discussão sobre qual sera a base impositiva para multa no caso das estimativas mensal devida e não paga.

Mas os embates relacionados às sanções punitivas continuam. A nova redação do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 esclarece ser a base de cálculo da multa isolada o valor do pagamento mensal. Sua interpretação deve se dar em conjunto com o teor da Súmula CARF nº 82:

Súmula CARF nº 82

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-96353, de 17/10/2007 Acórdão nº 105-16808, de 05/12/2007
Acórdão nº 108-08933, de 27/07/2006 Acórdão nº 107-09125, de 12/09/2007
Acórdão nº 103-22842, de 24/01/2007 Acórdão nº 101-96683, de 17/04/2008
Acórdão nº 105-17057, de 30/05/2008.

O conteúdo sumulado consolidou o entendimento de que as estimativas consistem em mera antecipação do tributo devido, tornando-as inexigíveis após o término do ano-calendário, a partir do qual o próprio tributo é apurado e devido.

Compreende-se as estimativas como sendo uma técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime anual de apuração do lucro real e, caso seja atuado o contribuinte, sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas multa de ofício de 75%. Isso significa que se impõe ao contribuinte a penalidade, para que cumpra sua obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entender de forma contrária implicaria o esvaziamento da norma sancionatória imposta àquele que deixa de antecipar o devido tributo, instituindo prazo decadencial inferior a um ano, o que não é suportado pela previsão do Código Tributário Nacional.

A conduta penalizada é distinta: inicialmente, ao contribuinte é imputado o dever de antecipar as parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais); após, surge o dever de pagar esse mesmo tributo apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual). São duas situações distintas, as quais seguem regimes jurídicos também diferentes.

As duas condutas, a bem da verdade, são independentes. É possível apurar as estimativas mensais e não apurar o ajuste anual, bem como é possível que o contribuinte apure o ajuste anual, ainda que não tenha realizado a mensuração das estimativas mensais. Ao cabo, o que se busca é o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, mas os bens jurídicos tutelados não são os mesmos: as estimativas se voltam à manutenção do fluxo de caixa do governo durante o ano, a fim de que a arrecadação do IRPJ apurado pelo Lucro Real anual não implique em um único pagamento (inclusive, que poderia impactar a adimplência fiscal); por outro lado, o ajuste anual tem a finalidade de que o sujeito passivo pague o que de fato é devido, em respeito aos princípios

aplicáveis à relação jurídico-tributária – tanto é que existe a figura do saldo negativo, para os contribuintes que antecipem tributo a maior no decorrer do ano.

É por isso que as condutas envolvem penalidades específicas para cada caso. Estimativas não pagas são penalizadas com multa isolada de 50%, ao passo que o ajuste anual devido é penalizado à razão de 75%.

Após o ano de 2007, com a alteração legislativa da Lei nº 11.488/2007, portanto, a aplicação da Súmula CARF nº 105 foi esvaziada.

Contudo, tratando-se de lançamento concomitante de multa isolada e de ofício, isto é, quando não se trata de um simples lançamento de multa de ofício, cobrada em razão de o contribuinte não ter atuado em prol de antecipar o tributo devido apurado mensalmente no lucro real por estimativa, a situação torna-se mais complexa.

Os lançamentos conjuntos em que se exige a multa de ofício pelo não pagamento dos tributos apurados sob a sistemática do lucro real anual em conjunto com a multa isolada afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins, no REsp nº 1.496.354-PR (DJE 24/03/2015):

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

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

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

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

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

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **REsp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

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.

Este CARF, conforme esposado no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, firmou o seguinte entendimento:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulativo do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compond o ius puniendi (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse bis in idem, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra (Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462).

Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta

e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

(...)

Ora a questão que é insuperável é a seguinte: como a contribuinte poderia se manter adimplente com as estimativas se a sua apuração não refletia a necessidade do recolhimento e nem sequer permitiria o pagamento do tributo? A estimativa somente surgiu após o lançamento de ofício e até então a contribuinte cumpriu adequadamente suas obrigações acessórias e principal. É desarrazoado exigir que a contribuinte mantivesse duas formas de apuração do IRPJ (uma que fosse fiel ao seu entendimento e outra com um *potencial* entendimento distinto do Fisco brasileiro).

Tais fundamentos jurídicos se aplicam somente ao IRPJ, onde multa isolada foi cumulada com a multa de ofício sobre o montante principal do tributo exigido e por esta deve ser absorvido.

Entretanto, quanto à CSLL, não há cumulação das penalidades, pois somente se exige a penalidade pelo não recolhimento das estimativas. Como já me manifestei em outras situações e com base nos mesmos fundamentos acima expostos, entendo que o lançamento da multa isolada pela não antecipação da contribuição social é adequado quando dissociado da cobrança do tributo e da multa de ofício, haja vista que coaduna com a intenção da norma em resguardar o fluxo de caixa do Erário pelas antecipações da contribuição aos cofres públicos.

Nesse sentido, **dou parcial provimento** ao Recurso Voluntário, para cancelar somente a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ.

Conclusão

Ante aos fundamentos contidos no voto, rejeito a preliminar de prescrição intercorrente do processo administrativo e, no mérito, **dou parcial provimento** ao Recurso Voluntário para cancelar somente a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ.

Documento assinado digitalmente

Henrique Nimer Chamas

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Alberto Pinto Souza Júnior**, redator designado.

Não obstante o substancioso voto proferido pelo Relator, ousou divergir dele, pelas razões a seguir expostas.

Da multa isolada por falta de pagamento de tributos sobre a base estimada

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (assim como o extinto Conselho de Contribuintes) firmou, ao longo do tempo, diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

a) que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;

b) que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;

c) que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar o IRPJ e a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;

d) que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instituto do Direito Penal da “consumção”.

Em 08/12/2014, foi aprovada a Súmula CARF nº 105, cujo verbete assim dispõe:

“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.”.

O teor da Súmula CARF nº 105 deixa claro, para mim, que o Pleno deste Colegiado adotou a posição segundo a qual a multa isolada só pode ser cumulada com a multa de ofício a partir da entrada em vigor da MPv nº 351/2007 (que se converteu na Lei 11.488/07), a qual alterou o art. 44 da Lei 9.430/96, tanto que faz constar expressamente em seu verbete que só era inaplicável a cumulação de multas, quando a multa isolada fosse fundamentada no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96. Logo, como os lançamentos das multas isoladas em tela se fundamentaram no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei 9.430/96, é inaplicável, na espécie, a Súmula CARF nº 105.

Peço vênia aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção.

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e **que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal** (sugestão 787, p.512, idem). **Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.**

Das condutas infracionais diferentes.

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, da não-observância do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 na sua redação originária já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º .

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade, são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. Por sua vez, a multa de ofício corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada nesse ou naquele caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado à instância administrativa de julgamento.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido nº ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Por último, saliento que tudo quanto antes sustentado acerca da multa isolada por falta de recolhimento do IR sobre a base estimada aplica-se, *mutatis mutandi*, à multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada.

Por essas razões, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para manter os lançamentos (IRPJ, CSLL e multas isoladas) em tela.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Júnior