



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13855.722711/2011-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-005.650 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de setembro de 2021  
**Recorrente** UNIMED DE FRANCA SOC COOPDE SERVICOS MED E HOSPITALARES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

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, devendo substituí-la. Portanto, afastada a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. **Súmula CARF nº 105.**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2008

AUTO REFLEXO.

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam 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, deu-se provimento ao Recurso para afastar a incidência da multa isolada. Vencidos os conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite, Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Júnior, que votavam por negar-lhe provimento

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente e Redator ad hoc

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felícia Rothschild, Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo Jose Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

## Relatório

Inicialmente, adota-se parte do relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

Em procedimento de revisão de declaração, constatou a autoridade autuante divergências entre os valores informados na DIPJ relativa ao ano-calendário de 2008, a título de estimativa de IRPJ e de CSLL para os meses de novembro e dezembro, e os débitos declarados em DCTF para esses mesmos tributos.

Intimado, o contribuinte afirmou que, a despeito da retificação da DIPJ do período, com indicação de novos valores de IRPJ e de CSLL devidos por estimativa, não foi efetuada a retificação das DCTFs correspondentes.

Diante disso, concluiu a autoridade autuante que os débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL informados na DIPJ para os meses de novembro e dezembro de 2008 estão corretos, razão para a qual para esses meses não houve declaração, pagamento ou parcelamentos das estimativas de IRPJ e de CSLL.

Em conseqüência, foram lavrados os autos de infração de IRPJ (fls. 85-88) e de CSLL (fls. 92-95), nos quais foram lançadas multas de ofício isoladas de 50% dos débitos de estimativa não recolhidos para os meses de novembro e dezembro de 2008, conforme prescreve o art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Também como conseqüência da falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL para os meses de novembro e dezembro de 2008, remanesceram em aberto débitos de ajuste anual de IRPJ e de CSLL, que foram lançados de ofício nos autos de infração de que trata o presente processo administrativo, com imposição de multa de ofício de 75%.

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 152-162, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

Esclarece o impugnante que o recurso dirige-se unicamente à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL.

A aplicação concomitante da multa de ofício de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, e da multa de 50%, prevista no inciso II, “b”, desse mesmo dispositivo, viola os princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao confisco. As multas aplicadas atingem o montante total de 125% do tributo devido, penalidade esta só justificada para casos fáticos em que fica comprovada a intenção de fraudar, hipótese diversa da versada nos autos, em que os débitos foram informados em DIPJ, razão pela qual a sanção proporcional, razoável e respeitosa à vedação ao confisco seria a multa moratória. O art. 44, II, “a”, da Lei nº 9.430/1996 deve ser interpretado no sentido de sanção a ser aplicada isoladamente em caso de não subsunção dos fatos à norma sancionadora prevista no inciso I do mesmo dispositivo. Cita jurisprudência administrativa que corrobora seus argumentos. Aduz que, tendo em vista a dúvida suscitada pela legislação, a punição deve ser afastada com base no art. 112 do CTN.

A decisão da autoridade de primeira instância julgou improcedente a defesa da contribuinte, cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Data do fato gerador: 30/11/2008, 31/12/2008

**ESTIMATIVAS MENSASIS - FALTA DE RECOLHIMENTO – MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO - CABIMENTO – INCONSTITUCIONALIDADE.**

É cabível a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ, em concomitância com a aplicação da multa de ofício pela falta de pagamento/declaração das diferenças do imposto apuradas em procedimento fiscal, em razão de expressa disposição legal e tendo em vista o fato de as incidências ocorrerem em situações fáticas distintas. A autoridade administrativa não tem competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma integrante do ordenamento jurídico nacional

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Data do fato gerador: 30/11/2008, 31/12/2008

**AUTO REFLEXO.** Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao auto reflexo.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário, repisando os argumentos levantados em manifestação anterior, acrescentando razões para reforma na decisão recorrida.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator ad hoc designado.

Considerando que a relatora, Conselheira Bianca Felicia Rothschild, não adotou qualquer providência relativa à formalização do presente Acórdão, o Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, nos termos do artigo 17, inciso III, do RICARF, foi designado redator ad hoc responsável pela citada formalização.

Reproduz-se, assim, a seguir, as razões de decidir adotadas pela Conselheira Relatora e acompanhadas por parte do Colegiado, de forma a, ao final, ter-se acordado, em face do empate no julgamento e tendo em vista o disposto no art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, dar-se provimento ao Recurso para afastar a incidência da multa isolada.

### **Recurso Voluntário**

O recurso voluntário é **TEMPESTIVO** e, uma vez atendidos também às demais condições de admissibilidade, merece, portanto, ser **CONHECIDO**.

### **Fatos**

Em procedimento de revisão de declaração, constatou a autoridade autuante divergências entre os valores informados na DIPJ relativa ao ano-calendário de 2008, a título de estimativa de IRPJ e de CSLL para os meses de novembro e dezembro, e os débitos declarados em DCTF para esses mesmos tributos.

Intimado, o contribuinte afirmou que, a despeito da retificação da DIPJ do período, com indicação de novos valores de IRPJ e de CSLL devidos por estimativa, não foi efetuada a retificação das DCTFs correspondentes.

Diante disso, concluiu a autoridade autuante que os débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL informados na DIPJ para os meses de novembro e dezembro de 2008 estão corretos, razão para a qual para esses meses não houve declaração, pagamento ou parcelamentos das estimativas de IRPJ e de CSLL.

Em conseqüência, foram lavrados os autos de infração de IRPJ (fls. 85-88) e de CSLL (fls. 92-95), nos quais foram lançadas multas de ofício isoladas de 50% dos débitos de estimativa não recolhidos para os meses de novembro e dezembro de 2008, conforme prescreve o art. 44 da Lei n.º 9.430/1996.

Também como conseqüência da falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL para os meses de novembro e dezembro de 2008, remanesceram em aberto débitos de ajuste anual de IRPJ e de CSLL, que foram lançados de ofício nos autos de infração de que trata o presente processo administrativo, com imposição de multa de ofício de 75%.

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação contestando unicamente à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL.

A aplicação concomitante da multa de ofício de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, e da multa de 50%, prevista no inciso II, “b”, desse mesmo dispositivo, viola os princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao confisco. As multas aplicadas atingem o montante total de 125% do tributo devido, penalidade esta só justificada para casos fáticos em que fica comprovada a intenção de fraudar, hipótese diversa da versada nos autos, em que os débitos foram informados em DIPJ, razão pela qual a sanção proporcional, razoável e respeitosa à vedação ao confisco seria a multa moratória. O art. 44, II, “a”, da Lei n.º 9.430/1996 deve ser interpretado no sentido de sanção a ser aplicada isoladamente em caso de não subsunção dos fatos à norma sancionadora prevista no inciso I do mesmo dispositivo. Cita jurisprudência administrativa que corrobora seus argumentos. Aduz que, tendo em vista a dúvida suscitada pela legislação, a punição deve ser afastada com base no art. 112 do CTN.

### **Multa isolada e multa de ofício - Concomitância**

Como se vê, em relação aos anos calendário fiscalizados, verifica-se o lançamento dos tributos com multa de ofício por falta de pagamento apurado no ajuste anual e multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996.

A recorrente contesta a exigência da multa isolada, em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como impossibilidade de concomitância, pois representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Entendo que lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta multa isolada foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, sem previsão legal.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da **Súmula CARF nº 105**, restou sedimentado que: *“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.”*

Na prática, a Súmula é aplicada uniformemente aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, o que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria-se autorizada a aplicação das multas, cumulativamente.

Penso diferente.

Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e

declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão n.º 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo anocalendarário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei n.º 9.430/96. Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo?

Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp n.º 1.496.354/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

“Sistematicamente, nota-se ue a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada uando 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 de 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 caso 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 as multas 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 normativotributário 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.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexos de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, 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.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

### **Conclusão**

Desta forma, voto por **CONHECER** do Recurso Voluntário e no mérito **DAR-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior