



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14363.720502/2017-01
ACÓRDÃO	9101-007.615 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	23 de junho de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BRASFANTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DA AMAZÔNIA LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016

RECURSO ESPECIAL. EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAS QUITADAS, OBJETO DE PARCELAMENTO OU EXIGIDAS POR MEIO DE DCTF. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.

Na verificação da similitude, é preciso se atentar para aqueles aspectos que importaram ao julgador na sua decisão. Em outras palavras: não se exige igualdade entre recorrido e paradigma, mas, se alguma circunstância foi relevante para a decisão contida no recorrido ou no paradigma, é preciso que o acórdão confrontado contenha situação semelhante. Do contrário, não se poderá afirmar que os julgadores do paradigma, diante daquele aspecto, o contido ou omitido no recorrido, reformariam o julgado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Carlos Higinio Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do **Acórdão nº 1302-007.089**, proferido em 10.04.2024, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 244/263) assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO VINCULADO. PRESSUPOSTOS DE EXISTÊNCIA. MOTIVO E MOTIVAÇÃO ADEQUADOS À REALIDADE DOS FATOS E DO DIREITO. ATO-NORMA VÁLIDO. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. ARTIGO 59 DO DECRETO Nº 70.235/1972. NÃO OCORRÊNCIA

O lançamento é o procedimento administrativo por meio do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, identifica-se o sujeito passivo e, em sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível, sendo certo que o documento que o formaliza deve constar referência clara a todos esses requisitos, fazendo-se necessário, ainda, a indicação inequívoca e precisa da norma tributária impositiva incidente, de modo que o sujeito passivo possa compreender, com perfeição, as causas de fato e de direito que ensejaram a confecção do procedimento, de modo que, nas hipóteses em que os motivos e motivação do ato são adequados à realidade dos fatos e do direito, o ato-norma de lançamento será válido, não havendo se cogitar, por conseguinte, da nulidade do Auto de infração por cerceamento ao direito de defesa.

De acordo com o artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, a nulidade do lançamento por preterição ao direito deve ser reconhecida, excepcionalmente, nas hipóteses em que restar verificada (i) a incompetência do servidor que praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão, ou, ainda, (ii) a violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.

MULTA ISOLADA. ANTECIPAÇÕES DE ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 178.

Verificada a insuficiência ou falta de pagamento de antecipação mensal por estimativa, caberá à Autoridade fiscal exigir a multa isolada ainda que não exista tributo apurado no ajuste ao final do ano-calendário.

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

MULTA ISOLADA E MULTA DE MORA. AUSÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada e a multa de mora visam penalizar condutas completamente diferentes, de modo que, enquanto a multa isolada está prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a multa de mora está prevista no artigo 61 da referida Lei nº 9.430/1996.

Ainda que as bases de cálculo das multa isolada e de mora possam ser idênticas que, a rigor, é justamente o débito indicado na Declaração, as respectivas penalidades visam punir condutas que, no caso, são complementares distintas.

Em razão de cada multa possuir seus critérios materiais e diante do fato de que visam penalizar condutas completamente diferentes, não há que se falar na aplicação, concomitante, da multa de mora que, a rigor, é devida pelo pagamento a destempo do tributo, e da multa isolada que, por sua vez, tem por objeto a aplicação da sanção em razão do pagamento mensal da estimativa 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.

DCTF RETIFICADORA. NÃO HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFEITOS.

A DCTF retificadora que reduz o valor de débito pode ser revista pela autoridade fiscal competente. Acaso não confirmadas as razões de fato e de direito que motivaram a espontânea redução do tributo, a declaração revisada de ofício não será homologada e não operará os efeitos pretendidos, inclusive para fins de apuração de direito creditório empregado em compensação declarada pelo sujeito passivo.

Na oportunidade, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitaram a preliminar de nulidade e negaram provimento ao recurso voluntário.

Contra tal decisão, opôs o contribuinte embargos de declaração, sustentando que o **Acórdão nº 1302-007.089** incorreu em omissão e erro material, tendo em vista que (i) presumiu que a DCTF-Retificadora não foi acatada pelo simples fato de os débitos terem sido enviados para cobrança judicial e a realização do procedimento de malha fiscal, no entanto, em se tratando de DCTF apresentada para constituição de antecipação tributária por estimativa, a DCTF não constitui instrumento hábil para cobrança judicial; (ii) interpretando a decisão produzida pela DRJ, a decisão recorrida, mais uma vez, presumiu que a DCTF-Retificadora não havia sido aceita pela Receita Federal do Brasil e, com isso, não fora homologada, no entanto, resta inequívoco nos autos que a

retificadora apresentada é a que continua vigente, estando as demais inativa; e (iii) a decisão recorrida impõe o ônus da prova à Embargante sobre fatos que foram devidamente registrados nos sistemas da própria Receita Federal do Brasil como, por exemplo, o registro de processamento da DCTF-Retificadora e a própria apuração das estimativas realizadas na ECF e apresentada nos autos do processo.

Sobreveio o despacho que rejeitou os embargos de declaração e, em seguida, o contribuinte interpôs recurso especial, sustentando que o acórdão recorrido conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto às seguintes matérias:

- **Primeira matéria:** “Divergência na interpretação do art. 38 do Decreto nº 7.574/2011 e art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Ausência do Termo de Verificação Fiscal. Preterição ao Direito de Defesa”, com base nos Acórdãos paradigma de números 106-14.388 e 1301-000.759;
- **Segunda matéria:** “Divergência na interpretação dos artigos 26 e ao 29 do Decreto nº 7.574/2011, reprodução do art. 37 da Lei nº 9.784/1999”, com base nos Acórdãos paradigma de números 1801-002.259 e 1301- 006.691; e
- **Terceira matéria:** “Divergência na interpretação do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996. Não incidência da MULTA ISOLADA diante da apresentação de DCTF”, com base nos Acórdãos paradigma de números 1401-001.613 e 1802-001.557; e
- **Quarta matéria:** “Divergência na interpretação sobre a impossibilidade da cobrança da Multa Isolada e da Multa de Mora. Dupla penalidade”, com base no Acórdão paradigma de número 1401-001.613.

O despacho de admissibilidade deu seguimento parcial ao recurso especial para conhece-lo apenas com base na terceira - “Divergência na interpretação do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996. Não incidência da MULTA ISOLADA diante da apresentação de DCTF” - e quarta - “Divergência na interpretação sobre a impossibilidade da cobrança da Multa Isolada e da Multa de Mora. Dupla penalidade” - divergências. Confira-se:

3- Divergência na interpretação do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996. Não incidência da MULTA ISOLADA diante da apresentação de DCTF.

Para a demonstração da divergência, foram apresentados os seguintes argumentos: (...)

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs 1401-001.613 e 1802-001.557, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esses paradigmas servem para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram tomadas em sentidos opostos.

Nas situações apresentadas, os julgadores se ocuparam em examinar questão sobre a possibilidade de aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, num contexto em que essas estimativas tinham sido declaradas em DCTF, e exigidas com base nesse instrumento de confissão de dívida.

O acórdão recorrido admitiu a aplicação da multa isolada, entendendo que “a multa isolada e a multa de mora (sobre as estimativas declaradas em DCTF) visam penalizar condutas completamente diferentes, de modo que, enquanto a multa isolada está prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a multa de mora está prevista no artigo 61 da referida Lei nº 9.430/1996”.

Já os paradigmas, em sentido contrário ao acórdão recorrido, entenderam que “a cobrança de estimativas declaradas em DCTF, sobretudo com a imposição de multa moratória, impede a imposição de multa isolada” (primeiro paradigma); e que “uma vez admitida a DCTF como instrumento válido para a cobrança e execução de estimativas mensais, e promovida uma dessas medidas, ou ainda o parcelamento deste tipo de débito, não há que se cogitar de exigência de multa isolada” (segundo paradigma).

A divergência, portanto, está caracterizada.

Desse modo, há que ser DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a matéria tratada neste terceiro tópico.

4- Divergência na interpretação sobre a impossibilidade da cobrança da Multa Isolada e da Multa de Mora. Dupla penalidade.

Para a demonstração da divergência, foram apresentados os seguintes argumentos:

A divergência alegada neste quarto tópico está abarcada pela divergência suscitada no tópico anterior, e já admitida.

Pelas mesmas razões apresentadas no tópico anterior, também há que ser DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a matéria tratada neste quarto tópico.

Nas matérias conhecidas, sustenta a Recorrente em seu recurso especial, em resumo, que (i) auto de infração com o escopo de lançar a MULTA ISOLADA, prevista no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, em virtude suposta ausência de recolhimento de estimativas no período de Junho/2016 e de Novembro /2016; (ii) não incide multa isolada diante da constituição da estimativa por meio de DCTF no curso do ano calendário; (iii) os valores das antecipações por estimativas quando apurados e informados na DCTF têm o poder de CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, são automaticamente exigíveis e podem ser cobrados na via administrativa e judicial, de forma que o simples dever de antecipar o recolhimento do IRPJ e da

CSLL foi transmudado no dever de apurar e constituir o crédito tributário das estimativas; (iv) os valores de estimativas declarados em DCTF devem ser computados na apuração do lucro real ao final do ano-calendário, independentemente do seu recolhimento; (v) o dever imposto no art. 2º da Lei nº 9.430/1996, em que pese a importância do pagamento, constitui-se na apuração e declaração (DCTF) dos valores mensais que devem ser antecipados na apuração do lucro real anual; (vi) o contexto normativo da cobrança das estimativas declaradas em DCTF e possibilidade de cobrança direta com multas e juros, não permite a aplicação de outra norma sancionatória, a multa isolada de 50% como prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 quando o dever de apurar e constituir a estimativa foi perfeitamente atendido; (vii) inclusive, em caso de não pagamento das estimativas declaradas em DCTF, a norma fiscal determina a IMEDIATA COBRANÇA, acrescida de multa de mora (20%) e juros; (viii) admitir a incidência da multa isolada sobre créditos declarados em DCTF seria penalizar duplamente o contribuinte (multa isolada mais multa de mora) pela mesma conduta, prática jurídica totalmente reprovada no nosso sistema tributário; (ix) há uma clara concomitância de aplicação da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas e multa de mora TAMBÉM para cobrança das estimativas em atraso, ou seja, ocorre a imposição de duas normas punitivas sobre o mesmo fato; e (x) quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, o intérprete deve verificar o bem jurídico tutelado pelo Direito a fim de evitar a sobreposição de sanções sobre o mesmo bem jurídico tutelado e com isso agir de forma desproporcional e desarrazoada com flagrante violação da lei.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, alegando, em síntese, que com relação à admissibilidade, (i) a Recorrente não demonstrou, de forma analítica, a semelhança dos casos confrontados e (ii) o entendimento da decisão recorrida, bem como dos paradigmas, está baseado na análise de fatos e elementos de provas constantes dos autos; e, no mérito, (iii) a Recorrente deve pagar a multa disposta no art. 44, inciso II, alínea “b”, pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência; (iv) não há dúvida de que a Recorrente optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa; por outro lado, também não há dúvida de que a Recorrente descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o tributo, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução; (v) não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades distintas e, no presente caso, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo recorrido, do modo de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96); e, por outro lado, a aplicação da multa de mora incide em razão do pagamento a destempo das estimativas; e (vi) com razão a DRJ de origem ao considerar como improcedente o argumento acerca da não incidência da multa isolada nas hipóteses em que se realiza a apuração da estimativa e declara em DCTF.

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 eventuais 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 especial¹. 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.

No presente caso, o contribuinte foi cientificado do acórdão recorrido em 11.02.2025 (345) e, em 24.02.2025 (fl. 346), interpôs o recurso especial ora em análise. Diante disso, é tempestivo o recurso especial.

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 assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

O despacho de admissibilidade entendeu que a quarta matéria apresentada no recurso especial do contribuinte (“Divergência na interpretação sobre a impossibilidade da cobrança da Multa Isolada e da Multa de Mora. Dupla penalidade”) estaria contida na terceira matéria (“Divergência na interpretação do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996. Não incidência da MULTA ISOLADA diante da apresentação de DCTF”), razão pela qual igualmente examinaremos as matérias de forma conjunta.

O **acórdão recorrido**, sobre o tema, entendeu que a multa isolada não é aplicada nas hipóteses de ausência de escrituração, mas, sim, “visa sancionar os contribuinte que não recolhem as estimativas a despeito de apurarem prejuízo” e, com isso, afastou o argumento de

¹ 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.

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

não incidência da multa isolada prevista no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996 em razão de sua apuração e escrituração em DCTF.

Além disso, com relação à concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de mora, constatou que “as respectivas penalidades visam punir condutas que, no caso, são complementes distintas, já que, enquanto a multa de mora visa punir o pagamento a destempo do tributo, a multa isolada tem por objeto a aplicação da sanção em razão do pagamento mensal da estimativa que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa”. Confira-se:

3.1. Da não incidência da multa isolada prevista no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996

Em suas alegações de mérito, a Recorrente suscita, de plano, que, quanto ao recolhimento da CSLL que, aliás, deve ser apurada anualmente, a contribuinte deve antecipar o recolhimento com base em estimativas mensais, sendo que, para a operacionalização do recolhimento das estimativas, a Receita incluiu a antecipação no rol das obrigações que deveriam ser declaradas na DCTF, de acordo com o artigo 6º, inciso V da Instrução Normativa RFB nº 1599/2015.

E, aí, segundo a Recorrente, os valores das antecipações por estimativas que são apurados e informados em DCTF têm o poder de constituir o crédito tributário e, assim, são, automaticamente, exigíveis e podem ser cobrados na via administrativa e judicial, nos termos do artigo 8º, § 1º da referida Instrução Normativa RFB nº 1599/2015, de modo que, quando o dever de apuração e declaração em DCTF são atendidos, a norma transforma a estimativa em crédito tributário passível de cobrança e penalidades previstas na legislação, e, aí, nos casos de não pagamento das estimativas declaradas em DCTF, a norma fiscal determina a imediata cobrança acrescida de multa de mora de 20% e juros, nos termos do artigo 47, § 7º da Instrução Normativa nº 1.700/2017.

Por fim, a Recorrente alega que a multa isolada prevista no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996 não deve incidir quando o dever de antecipação e constituição da estimativa é perfeitamente atendido, porquanto a multa isolada deve sancionar, apenas, o contribuinte que não apura e declara a estimativa mensal e, assim, não deve ser aplicada quando há uma simples ausência de recolhimento do crédito tributário constituído, daí que, no final, resta configurada a não incidência da multa isolada nas hipóteses em que se realiza a apuração da estimativa e declara em DCTF, o que significa, pois, que, em casos tais, o Auto de infração deve ser julgado insubsistente. Dito isto, confira-se, de plano, o que dispõe o artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996: (...)

Por sua vez, o referido artigo 2º da referida Lei nº 9.430/1996 prevê o seguinte acerca do recolhimento das estimativas: (...)

Em que pese o inconformismo da Recorrente, observe-se que, na verdade, a multa isolada não é aplicada nas hipóteses de ausência de escrituração que, a rigor, estão sujeitas à penalidade de ofício que é aplicada, ao menos, no patamar

de 75%, nos termos do que apregoa o artigo 44, inciso I da referida Lei nº 9.430/1996. Que dizer, a aplicação da multa isolada visa sancionar os contribuinte que não recolhem as estimativas a despeito de apurarem prejuízo, nos termos do que apregoa a legislação de regência.

Aliás, percebe-se que, em 06/08/2021, esse entendimento de que a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa restou sumulado por este E. CARF, conforme se verifica a seguir: (...)

A título de informação, destaque-se, ainda, e apenas para argumentar, que, ao contrário do que a Recorrente leva a crer, os fundamentos e a ratio decidendi que restou perfilhada no Recurso Especial nº 962.379/RS não devem ser aplicados ao caso em apreço, já que a discussão ali travada tinha por objeto a hipótese de denúncia espontânea, o que não tem nada a ver com o objeto da lide aqui posta, que, repita-se, tem por escopo a exigência da multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada relativa aos períodos de junho e novembro de 2016.

Por essas razões, a multa isolada aplicada no caso concreto com fundamento no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/1996 deve ser mantida em decorrência da não configuração do não recolhimento das estimativas de CSLL do período de junho e novembro de 2016.

Com efeito, entende-se por não acolher as alegações da Recorrente no sentido de que da não incidência da multa isolada prevista no artigo 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996.

3.2. Da Concomitância entre a multa isolada e a multa de mora pelo não recolhimento de estimativas

A Recorrente sustenta, ainda, que a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas foi aplicada, concomitantemente, com a multa de mora em razão da cobrança das estimativas em atraso, sendo que, quando várias normas punitivas concorrem entre si, o intérprete deve verificar o bem jurídico tutelado a fim de evitar a sobreposição de sanções e a aplicação desproporcional e desarrazoada de sanções.

E, aí, no seu entendimento, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não apenas a grandeza da pena cominada, pois o ilícito “de passagem” não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal, do que se conclui, pois, que a Autoridade não pode aplicar, concomitantemente, a multa de mora pela falta de recolhimento de estimativa e a multa isolada, já que as bases de cálculos são, rigorosamente, as mesmas.

Segundo a Recorrente, a aplicação, concomitante, das multas isolada e de mora equivale a uma criação, por assim dizer, de uma nova multa no percentual de 70%, de sorte que a Decisão recorrida deve ser reformada para cancelar a

concomitância entre a multa isolada e a multa de mora incidente sobre as estimativas apuradas e declaradas em DCTF.

Pois bem. De início, registre-se que o objeto da discussão do caso em apreço não se confunde com a tradicional discussão acerca da concomitância entre a aplicação da multa de ofício e da multa isolada, de sorte que, a rigor, a discussão posta no caso perpassa o alcance da Súmula CARF nº 1058 . Isso significa dizer, portanto, que os entendimentos que se encontram plasmados nas jurisprudências deste E. CARF e, também, do Superior Tribunal de Justiça – STJ que tratam da aplicação, concomitante, das multas isolada e de ofício não são aplicáveis ao caso aqui discutido, sem contar, ainda, que as justificativas pautadas na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351/2007 também não devem ser aplicadas ao caso.

A título de informação, note-se que o que restou fixado por este E. Tribunal ao editar a Súmula CARF nº 105 é bastante específico e tem por objeto a cumulação de penalidades – aplicação das multa de ofício e isolada – em relação aos lançamentos do IRPJ e da CSLL, de modo que, enquanto a multa de ofício é aplicada a partir da constituição, de ofício, do crédito tributário, a multa isolada será aplicada em decorrência do não recolhimento das estimativas mensais em relação aos optantes pela apuração anual do tributo. Quer dizer, o entendimento consubstanciado na referida Súmula CARF nº 105 está arrimado na ideia de que o contribuinte estaria sendo penalizado duas vezes em relação aos mesmos fatos, já que as estimativas equivalem à mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos geradores ocorrem, pois, apenas ao final do ano-calendário.

No caso em tela, veja-se que, em última análise, a Recorrente busca sustentar a inaplicabilidade da multa isolada em razão da aplicação da multa de mora que, a rigor, tem fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cuja redação segue transcrita abaixo: (...)

De fato, perceba-se que a discussão posta no caso em apreço não tem nada a ver com a discussão da aplicação, concomitante, das multas de ofício e isolada, já que o não pagamento tempestivo do débito indicado na declaração enseja, no final, a imposição da multa de mora que, a rigor, é aplicada porque o contribuinte deixou de pagar, oportunamente, o tributo que devia.

Assim, e em que pese o inconformismo da Recorrente, tem-se que, ainda que as bases de cálculo das multas isolada e de mora possam ser idênticas que, a rigor, é justamente o débito indicado na Declaração, as respectivas penalidades visam punir condutas que, no caso, são complementares distintas, já que, enquanto a multa de mora visa punir o pagamento a destempo do tributo, a multa isolada tem por objeto a aplicação da sanção em razão do pagamento mensal da estimativa 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. (...)

Por todas as razões, entende-se por não acolher da alegação que há, no caso, concomitância entre a multa isolada e a multa de mora pelo não recolhimento de estimativas.

Tem-se, pois, que as matérias em análise foram devidamente prequestionadas no acórdão recorrido.

No que se refere à divergência interpretativa, o **Acórdão paradigma nº 1401-001.613**, em razão do pagamento das estimativas após o início da ação fiscal, **mas antes do lançamento** para exigência da multa isolada, concluiu que “a cobrança de estimativas declaradas em DCTF, sobretudo com a imposição de multa moratória, impede a imposição de multa isolada”. Confira-se:

Quanto ao mérito, a autoridade julgadora constatou que houve o pagamento de estimativas, mas após o início da ação fiscal. Abaixo, reproduzo o trecho pertinente: (...)

De fato, os documentos de fls. 205 a 208 comprovam a exigência das estimativas que serviram de base para as multas isoladas e o seu efetivo pagamento em 19 de setembro de 2012.

Dentre outras razões, a defesa aduz a dupla punição a ensejar a aplicação do preceito, importado do direito penal, da absorção das sanções. Nesse caso, porém, deveria prevalecer a mais elevada, ou seja, justamente a multa isolada aqui contestada.

Pois bem, penso que o caso é de simples não incidência da punição isolada.

Explico.

Devemos considerar que a multa isolada foi criada justamente porque as estimativas não podiam ser lançadas e cobradas. Desse modo, não estavam submetidas à multa de ofício. Assim, haveria no ordenamento um dever, cuja violação não produziria qualquer sanção. E, como sabemos das primeiras lições de direito, uma regra impositiva sem a regra punitiva pelo seu descumprimento é, sob o ponto de vista da eficácia, um "não-dever", uma "não-regra".

Pois bem, uma vez que a autoridade fazendária passa a entender que as estimativas são passíveis de ser cobradas, não faz mais sentido impor, desde que já constituídas, a multa isolada, porque seria agravar essa exigência num patamar superior àquele aplicável aos tributos definitivamente apurados e declarados pelo contribuinte. Neste caso, a multa é de apenas 20%.

Cobrar as estimativas constituídas por meio de DCTF com multa de mora, concomitantemente, com o lançamento de multa isolada é apenas muito mais severamente o descumprimento de uma antecipação de tributo em relação ao descumprimento do pagamento de um tributo definitivamente apurado, como o próprio ajuste do IRPJ. Afinal, sobre esse ajuste, uma vez constituído pelo próprio

contribuinte, só incidirá a multa de mora. Não haverá nenhuma outra consequência punitiva.

Do trecho acima, verifica-se que o fato de ter havido o pagamento a destempo das estimativas, acrescidas de multa de mora, antes do lançamento da correspondente multa isolada foi relevante para que os julgadores do **Acórdão paradigma nº 1401-001.613** concluíssem pela impossibilidade de exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

A circunstância do pagamento da estimativa, acrescida de multa de mora, antes do lançamento da correspondente multa isolada – que, frise-se, foi determinante para os julgadores do **Acórdão paradigma nº 1401-001.613** -, entretanto, não está presente no acórdão recorrido.

Isso porque, como se extrai do **acórdão recorrido**, as estimativas foram lançadas e enviadas à PGFN para inscrição em dívida ativa. E isso se extrai dos seguintes trechos do acórdão recorrido:

Em relação à análise das alegações de mérito, a Turma julgadora *a quo* entendeu que a interessada, em nenhum momento, havia comprovado que os débitos de estimativas mensais estavam extintos ou com a exigibilidade suspensa antes da lavratura do Auto de infração, bem assim que a base de cálculo estaria correta, pois a DCTF retificadora não teria sido aceita pela Fiscalização, bem assim que não havia restrições à aplicação da multa isolada e da multa de mora, sem contar, ainda, que, de acordo com a Turma, o precedente citado não se aplicaria ao caso em apreço em razão da ausência de similitude fática entre o processo administrativo e o precedente judicial do STJ. (...)

31 Em consulta ao sistema DCTF consta que o interessado transmitiu 4 (quatro) declarações, uma original e 3 (três) retificadoras.

32 Todas as DCTFs foram transmitidas antes da lavratura do auto de infração, que é datado de 28.06.2017 reprodução parcial abaixo: (...)

36 A última DCTF retificadora, transmitida em 15.05.2017, manteve o valor do débito confessado para a estimativa de imposto de renda de novembro de 2016, reprodução parcial abaixo: (...)

37 Em consulta ao PAF nº 14363.720350/2017-38, consta que os débitos foram enviados para a cobrança judicial junto a PFN pelos valores cheios, os mesmos valores que constam na exigência realizada através do auto de infração, reprodução parcial abaixo: (...)

39 Do exposto, como o interessado não logrou êxito em comprovar as reduções dos débitos confessados em DCTF, eles foram inscritos em Dívida Ativa da União pelos valores cheios, os mesmos do auto de infração ora guerreado, sem as reduções propostas nas DCTFs retificadoras, que não foram acatadas.

Como já me manifestei em outras oportunidades, os casos confrontados não precisam ser idênticos, bastando que haja similitude fática e jurídica entre eles³. E tal similitude não precisa estar presente em todas as circunstâncias do recorrido e do paradigma. Na verificação da similitude, é preciso se atentar para aqueles aspectos que importaram ao julgador na sua decisão.

Em outras palavras: não se exige igualdade entre recorrido e paradigma, mas, se alguma circunstância foi relevante para a decisão contida no recorrido ou no paradigma, é preciso que o acórdão confrontado contenha situação semelhante. Do contrário, não se poderá afirmar que os julgadores do paradigma, diante daquele aspecto o contido ou omitido no recorrido, reformariam o julgado⁴.

Aplicando tais lições ao presente caso, tem-se que não há similitude fática entre o acórdão recorrido e o **Acórdão paradigma nº 1401-001.613**, por faltar ao recorrido um elemento que foi essencial aos julgadores do paradigma, qual seja, o pagamento das estimativas antes do lançamento da correspondente multa isolada.

Diante disso, não conheço do recurso com relação ao **Acórdão paradigma nº 1401-001.613**.

No que se refere ao **Acórdão paradigma nº 1802-001.557**, por sua vez, as estimativas foram objeto de parcelamento e o entendimento contido no acórdão é de que não se pode exigir multa isolada por falta de recolhimento de estimativas quando há (i) “DCTF como instrumento válido para a cobrança e execução de estimativas mensais, e promovida uma dessas medidas”; ou (ii) “parcelamento deste tipo de débito (que é o caso)”. Confira-se:

Os valores das estimativas mensais incluídas no PAES e a repercussão deste parcelamento na base de cálculo da multa isolada estão demonstrados da seguinte forma na decisão de primeira instância: (...)

Deste modo, após a decisão de primeira instância, remanesceram as exigências do IRPJ no ajuste (R\$ 9.177,49) e também das multas isoladas discriminadas no quadro abaixo: (...)

As questões suscitadas no recurso voluntário demandam análise sobre três pontos: o aproveitamento dos excedentes das estimativas incluídas no PAES, a declaração/confissão de estimativas em DCTF, e a quitação destas últimas por compensação com crédito proveniente de ação judicial.

Em 28/05/2009, a antiga 5ª Turma Especial do CARF proferiu a Resolução nº 1805-00.002 (fls. 442 a 446), para que a Delegacia de origem esclarecesse o

³ Nesse sentido, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles” (Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009).

⁴ KRALJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça. Os “tipos” de operações societárias com ágio e a admissibilidade do recurso especial no âmbito do CARF. In: GERMANO, Livia de Carli; BOSSA, Gisele Barra; TORRES, Heleno Taveira. *Recursos especiais no CARF: desafios práticos relacionados com a dinâmica do órgão, admissibilidade recursal e temas divergentes*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2024.

encaminhamento dado às DCTF, tanto às originais, quanto às retificadas após a fiscalização, onde a Contribuinte havia declarado (ou confessado) estimativas nos meses em que estava sendo exigida a multa isolada por falta de recolhimento das mesmas.

A DRF Teresina/PI informou o tratamento dado no sistema de cobrança, SIEF – FISCALIZAÇÃO ELETRÔNICA – FISCEL, para as DCTF relativas aos meses do ano de 2002, em que a Contribuinte havia informado a realização de compensação. A resposta foi apresentada na forma de tabela: (...)

Vê-se que as estimativas de janeiro, fevereiro, março e maio/2002 foram objeto de parcelamento, conforme os valores que haviam sido apurados pela Contribuinte.

Estas estimativas, apuradas e parceladas pela Contribuinte, geram excedentes em relação aos valores levantados pela Fiscalização, de modo que não é admissível a aplicação da multa isolada.

O excesso nestes meses supre a estimativa de abril e a diferença de agosto, segundo o mesmo critério que a Fiscalização adotou para os meses de setembro, outubro e novembro.

Uma vez admitida a DCTF como instrumento válido para a cobrança e execução de estimativas mensais, e promovida uma dessas medidas, ou ainda o parcelamento deste tipo de débito (que é o caso), não há que se cogitar de exigência de multa isolada, porque haveria aí uma evidente contradição.

Ou se aplica a multa isolada pela falta da estimativa, e a cobrança de tributo fica restrita ao apurado no final do ano, ou se cobra a estimativa mensal como se esta fosse um tributo normal, que foi confessado e parcelado. Não vejo possibilidade de concomitância destas duas situações.

As multas remanescentes devem, portanto, ser canceladas. A situação é exatamente a mesma que levou a DRJ a afastar a multa isolada sobre os meses de junho a agosto, em razão do PAES.

Portanto, de acordo com o entendimento contido no **Acórdão paradigma nº 1802-001.557**, somente não se pode exigir multa isolada por alta de recolhimento de estimativas quando verificada uma das seguintes hipóteses:

- parcelamento das estimativas – o que não é o caso dos presentes autos; ou
- estimativas declaradas em DCTF e objeto de cobrança e execução – o que, igualmente, não comprovou a Recorrente ter ocorrido no caso em análise, vez que se limitou a alegar que as estimativas foram objeto de declaração em DCTF.

Diante disso, igualmente não vislumbro a exigida similitude fática entre o acórdão recorrido e o **Acórdão paradigma nº 1802-001.557**, razão pela qual não deve ser conhecido o recurso especial do contribuinte.

II - CONCLUSÕES

Diante do exposto, NÃO CONHEÇO do recurso especial.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic