



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15588.720418/2021-93
ACÓRDÃO	1202-002.173 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROD SERVICOS DE TRANSPORTE E MAO DE OBRA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2006

DCTF RETIFICADORA. PROCEDIMENTO FISCAL.

A apresentação de DCTF retificadora depois do início do procedimento fiscal não possui validade, devendo ser efetuado lançamento de ofício com as respectivas penalidades.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros André Luís Ulrich Pinto (relator), Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Liana Carine Fernandes de Queiroz, que davam provimento parcial para afastar a exigência de multa isolada. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto(Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para exigira da Recorrente CSLL por dedução indevida de CSLL apurada por estimativa mensal não recolhida e multa isolada pelo não recolhimento de estimativas.

Em síntese, a Autoridade Fiscal constatou divergências entre a escrituração fiscal e contábil da ora Recorrente. Dessa forma, a Recorrente foi intimada a esclarecer e corrigir as contradições.

Consta do TVF que:

ANÁLISES E CONCLUSÕES

10. Como exposto, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, o fiscalizado retificou as EFDContribuições dos meses de janeiro a outubro e as DCTF dos meses de janeiro a julho e de outubro.

11. Do exame das escriturações fiscais das DCTF retificadoras, das demais escriturações fiscais e contábeis e da resposta do fiscalizado ao termo de intimação fiscal, foi constatado que parte das divergências apontadas na intimação fora esclarecida ou solucionada.

12. Todavia, foram constatadas infrações à legislação do imposto de renda e das contribuições sociais em fiscalização a seguir descritas.

Falta de pagamento ou pagamento a menor de contribuições devidas por estimativa

13. O fiscalizado informou (e deduziu na apuração dos saldos a pagar) na ECF recolhimentos por estimativa a título de IRPJ e CSLL nos montantes de

R\$414.583,72 e R\$157.890,14, porém confessou em DCTF os valores R\$ 241.886,72 e R\$ R\$ 138.735,33, respectivamente.

14. Em resposta à intimação sobre essas divergências, o fiscalizado alegou que o valor de R\$414.583,72, informado como “imposto de Renda Mensal Efetivamente Pago por Estimativa” (N630, linha 22), corresponde à soma dos recolhimentos mensais por estimativa (R\$241.886,72) com o IRRF(R\$172.697,00) que não havia sido informado (nem deduzido) em separado, por conta de orientação do manual da ECF.

15. Situação semelhante também foi constatada em relação à apuração da CSLL na ECF, onde foram informados pagamentos por estimativa e IRRF somados (R\$157.890,14) na mesma linha (N670, linha 17), cujos valores também foram informados em conjunto por orientação do manual da escrituração.

16. Especificamente em relação aos pagamentos mensais por estimativa da CSLL, foram informados valores a pagar na ECF nos meses de maio, junho, julho e outubro, mas só houve confissão em DCTF e recolhimento das estimativas da contribuição nos meses de julho e outubro e em valores inferiores aos informados em ECF.

17. O fiscalizado retificou as DCTF dos meses em que houve confissão a menor ou omissão, ajustando as DCTF aos valores informados na ECF.

18. Todavia, o exercício fiscalizado já foi encerrado, portanto, não é mais cabível o recolhimento ou confissão extemporâneos das contribuições sobre lucro pelas estimativas mensais, destarte, os novos valores confessados em DCTF serão desconsiderados para fins de apuração da contribuição anual devida, sendo cobradas as multas por falta de recolhimento e por recolhimento a menor das estimativas mensais, nº percentual de 50% das diferenças, e glosados de ofício os valores informados à título de CSLL por estimativas mensais não recolhidos para fins de cálculo da CSLL anual.

19. Na tabela abaixo estão demonstrados os valores dos recolhimentos mensais por estimativa nos meses em que foi positivo (na ECF), os valores efetivamente recolhidos (por Darf) e as diferenças sobre as quais é devida a multa de 50% da contribuição mensal não recolhida.

Tab1 – Apuração da multa por não recolhimento das estimativas mensais

Mês	CSLL Devida por Estimativa do Mês (EFC)	CSLL Paga (Darf)	Diferença (Devida menos a paga)	Multa (50%)
mai/18	4.723,09	-	4.723,09	2.361,55
jun/18	8.060,54	-	8.060,54	4.030,27
jul/18	19.431,77	16.315,00	3.116,77	1.558,39
out/18	20.055,51	17.425,21	2.630,30	1.315,15
dez/18	104.995,12	104.995,12	-	-
Total	52.270,91	33.740,21	18.530,70	9.265,35

20. Assim, ficam caracterizadas a infração de recolhimentos por estimativa a menor, implicando multa no valor de R\$9.265,35, equivalente à 50% dos valores

não recolhidos, conforme demonstrado acima, e a infração de compensação de indevida da CSLL devida mensalmente por estimativa de valores não recolhidos, implicando a glosa de ofício do excesso de compensação e o consequente lançamento de ofício da diferença da CSLL anual no valor R\$18.530,70.

As razões de impugnação estão bem resumidas no relatório integrante do acórdão recorrido.

3. Na impugnação, a Interessada dispõe que justificou as divergências apontadas pela autoridade tributária, com a retificação de declarações, mas que foram consideradas informativas. Por tal motivo considera que a autuação seria nula, pois foram desconsiderados elementos de prova apresentados por ela.

3.1. Pugnou pela impossibilidade do lançamento da multa de ofício pelo fato de o lançamento ter sido efetuado de acordo com as informações prestadas pelo contribuinte, contrariando o disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN).

3.2. Dispôs também ser impossível cumular a multa de ofício com a multa isolada, que teriam o mesmo fato, conforme Súmula CARF nº 105.

A DRJ entendeu por bem julgar improcedente a impugnação.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário reiterando as razões trazidas em sede de impugnação, notadamente, a nulidade da autuação, a impossibilidade de concomitância entre multa isolada e multa de ofício e a aplicação do art. 112 do CTN.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

A Recorrente suscita a preliminar de nulidade dos autos de infração. Entende que não cabível o lançamento de ofício diante da retificação de suas declarações.

Ocorre que, como amplamente demonstrado nos autos do presente processo, as retificações apresentadas pela Recorrente foram providenciadas após intimação realizada no curso do procedimento de fiscalização. Ou seja, a retificação da EFD-Contribuições e DCTF foram promovidas após instaurado o procedimento de fiscalização.

Dessa forma, é cabível a autuação e a imposição de multa, uma vez que não se pode considerar espontânea a retificação das declarações. Nesse sentido, correto o entendimento adotado no acórdão recorrido segundo o qual:

A confissão posteriormente ao lançamento não dá azo à denúncia espontânea, o que resta correto. Como corolário, a DCTF retificada posteriormente ao início do procedimento fiscal não tem validade, conforme art. 9º, § 2º, II, da então vigente Instrução Normativa (IN) nº 1.599, de 11 de dezembro de 20151. Resta correto o lançamento de ofício.

A Recorrente questiona o propósito da intimação para prestar esclarecimentos sobre as divergências constatadas em sua escrituração contábil e fiscal. Ora, a Recorrente tem o dever de cooperar com a Fiscalização e o não atendimento à fiscalização poderia, em tese, significar o agravamento da multa por embaraço à fiscalização, na forma do art. 44, § 2º, I da Lei nº 9.430/1996.

Ademais disso, a correção das informações inexatas inseridas em sua DCTF e EFD-Contribuições pode, em tese, ter surtido efeitos na aplicação ou não de multa por informações incorretas, inexatas ou omitidas.

O que não pode pretender a Recorrente é que a exigência do tributo e multa de ofício seja afastada pela confissão de dívida após o início do procedimento de fiscalização. Quanto à aplicação do art. 112 do CTN, melhor sorte não assiste a Recorrente, uma vez que a infração foi cometida pela Recorrente, não havendo qualquer dúvida interpretativa sobre a capitulação legal do fato; natureza ou circunstâncias materiais do fato ou seus efeitos; autoria, imputabilidade ou punibilidade; e natureza da penalidade aplicável ou sua graduação.

Por outro lado, entendo que assiste razão ao Recorrente quando defende a não aplicação cumulativa da multa isolada e multa de ofício.

A Recorrente contesta a aplicação de multa isolada em concomitância com a multa de ofício em razão do princípio da consunção.

Sobre o tema, é conhecida a Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

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.

Por outro lado, não é menos conhecida a discussão sobre a aplicação da referida súmula após a edição da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996.

Para melhor compreensão da discussão, faz-se necessário transcrever a redação original do art. 44, da Lei nº 9.430/1996 e as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

Originalmente, estabelecia o art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (...)§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

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

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração.

Ao analisar as alterações legislativas promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, verifica-se que não há qualquer alteração substancial no que diz respeito à hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada. Em verdade, as alterações legislativas limitam-se a: (i) numeração dos enunciados prescritivos; e (ii) alíquota aplicada nos casos de multa isolada.

Sobre a alteração legislativa, observa-se que a exposição de motivos da MP 351/2007 evidencia o simples propósito de se reduzir o percentual da multa isolada.

8.A alteração do art. 44 da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art.14do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de

pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

Dessa forma, não havendo alteração na hipótese de incidência ou base de cálculo da multa isolada, o racional da Súmula CARF nº 105 continua aplicável após as alterações legislativas aqui expostas.

É exatamente nesse sentido que a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem se manifestando, veja-se a ementa do acórdão nº 9101-007.315, de relatoria do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, julgado na sessão de 2 de abril de 2025:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

Pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo.

Por essas razões, entendo que deve ser afastada a multa isolada.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a multa isolada.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, redator designado

Peço vênia ao I. Relator para manifestar divergência em relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício exigida junto com o tributo.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste. A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se (destaque acrescido):

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

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

(...)

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

(...)

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;

(...)

Com base na redação do caput essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício.

Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

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

(.....)

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

(.....)

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

(.....)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

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

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente,

dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

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

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

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

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um minus em direção a um plus.

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

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

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

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

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

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto