



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



**Processo nº** 16004.000999/2009-33  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-003.322 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de novembro de 2019  
**Recorrente** PORTTEPEL COMÉRCIO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada mesmo após o encerramento do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distintos.

CSLL

O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra

Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

## Relatório

PORTTEPEL COMÉRCIO LTDA., já qualificada nos autos, interpôs recurso voluntário em face do Acórdão 14-43.410, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ), em 30 de julho de 2013.

2. Trata-se de lançamentos de ofício de multa isolada de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes ao ano-calendário 2007, no montante consolidado de R\$ 107.733,30.

2. O lançamento fiscal ocorreu em razão da falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base estimada.

3. Transcrevo parcialmente relatório do acórdão recorrido, por bem resumir os fatos:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, foi apurada, nos meses de abril, novembro e dezembro do ano-calendário (AC) de 2007, falta de recolhimento do IRPJ e CSLL incidentes sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, o que ensejou a exigência da multa isolada de 50%, com fundamento o RIR, de 1999, arts. 222 e 843, c/c Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º, IV (alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, c/c art. 106, II, “c” da Lei nº 5172, de 1966).

[...]

Sendo notificada da autuação, a interessada ingressou com a impugnação [...] alegando:

Os autos de infração foram lavrados em 30/11/2009, data em que os créditos tributário principal (IRPJ e CSLL) já estavam suspensos pela adesão ao parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009.

Estando suspenso o crédito tributário impossível a aplicação da multa isolada, pois se não é exigível o principal não pode ser exigido o acessório.

4. A Turma julgadora de primeira instância, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

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

Ano-calendário: 2007

PARCELAMENTO.

Não comprovada a inclusão das estimativas no parcelamento nem a sua declaração em DCTF, mantém-se o lançamento da multa isolada exigida sobre tais valores.

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

Ano-calendário: 2007

PARCELAMENTO.

Não comprovada a inclusão das estimativas no parcelamento nem a sua declaração em DCTF, mantém-se o lançamento da multa isolada exigida sobre tais valores.

Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido

5. Cientificada da decisão de primeira instância em 14.08.2013, a recorrente interpôs recurso voluntário em 12.09.2013 em que alega, em síntese:

- i) inovação no acórdão recorrido ao justificar a autuação pela ausência de declaração dos débitos em DCTF;
- ii) embora não tenha recolhido as estimativas de IRPJ e CSLL, as declarou em DIPJ e, antes de ser autuada, incluiu tais débitos espontaneamente no parcelamento da Lei n.º 11.941, de 2009, em 17.09.2009.
- iii) o não recolhimento das estimativas mensais se exaure com o recolhimento, ainda que parcelado, do tributo ao final do exercício; aplica-se à hipótese, o princípio da consunção;
- iv) as multas não observam o princípio da proporcionalidade e do não confisco e da capacidade contributiva;
- v) a aplicação das multas de mora e isolada concomitante ofende ao princípio do não confisco;
- vi) por fim, requer seja dado provimento ao recurso voluntário para extinguir a multa isolada; realização de diligências, com fundamento no princípio da verdade material, para comprovar a regularidade da inclusão dos débitos no parcelamento da Lei n.º 11.941, de 2009.

6. É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Relator.

7. O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

8. Cinge-se a controvérsia a verificar a higidez do lançamento de multa isolada por não recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL e se o débito foi incluído no parcelamento da Lei n.º 11.941, de 2009 antes do lançamento de ofício.

### **Preliminar**

9. A recorrente postulou a realização de diligência com fundamento no princípio da verdade material, para comprovar a regularidade da inclusão dos débitos no parcelamento da Lei n.º 11.941, de 2009.

10. Nos termos do arts. 18 e 28 do Decreto n.º 70.235<sup>1</sup>, de 1972, com redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993, aplicável também ao julgamento em segunda instância, a autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento da defesa, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, e indeferirá, de forma fundamentada, as que considerar prescindíveis.

11. É o caso. O feito está bem instruído com os elementos necessários para o julgamento. Portanto, por entender prescindível, indefiro o pedido de perícia.

### Mérito

12. Segundo a recorrente a decisão de piso inovou ao justificar a autuação pela ausência de declaração dos débitos em DCTF; por outro lado sustenta que os débitos objeto de lançamento teriam sido declarados em DIPJ, e confessados em 17.08.2009 no âmbito do parcelamento da Lei n.º 11.941, de 2009.

13. O voto condutor do acórdão recorrido em relação a essa matéria assim se manifestou:

**A respeito do parcelamento a que se refere à Lei n.º 11.941/2009**, dispõe a IN SRF n.º 1049/2010 (que revogou a IN SRF n.º 968, de 2009):

*Art. 1º Poderão ser incluídos nos parcelamentos de que trata a Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 6, de 22 de julho de 2009, os débitos ainda não declarados, vencidos até 30 de novembro de 2008, em relação aos quais o sujeito passivo esteja obrigado à apresentação de declaração à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e se encontra omissa, desde que seja apresentada a respectiva declaração até 30 de julho de 2010, ressalvado o disposto no art. 4º desta Instrução Normativa.*

*§ 1º O disposto no caput aplica-se às seguintes declarações:*

*I - Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais (DCTF);*

*(...)*

*§ 2º Na hipótese de débito declarado a menor do que o devido, a inclusão do valor complementar far-se-á mediante entrega de declaração retificadora, no prazo fixado no caput.*

Por meio das disposições da IN citada, **a administração deu condições aos contribuintes omissos na apresentação das declarações que constituem o crédito tributário, pudessem incluir tais créditos no parcelamento da Lei n.º 11.941/2009.**

No presente caso, **a contribuinte estava obrigada à entrega da DCTF, não incluiu nela os débitos relativos às estimativas declaradas em DIPJ e não fez a sua retificação no prazo estabelecido pela legislação.** (grifo nosso)

<sup>1</sup> Cf. Decreto n.º 70.235, de 1972. Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993). [...] Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993).

14. Como se vê, a autoridade julgadora não inovou no julgamento, simplesmente esclareceu o procedimento a ser adotado para inclusão de débitos no parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009. É dizer, os débitos não declarados em DCTF e que deveriam sê-lo – o caso da recorrente – somente poderiam ser incluídos no parcelamento se a referida declaração fosse apresentada até 30.07.2009. Uma vez constatado que não houve a entrega dessa declaração restou confirmado que o débito não fora incluído no parcelamento.

15. Assim, não comprovada a alegação de parcelamento e considerado correto o lançamento, julgou-se improcedente a alegação. Portanto, não há falar-se em inovação, tampouco que os débitos objeto de lançamento foram parcelados.

16. Acerca do recibo de consolidação de débitos parcelados no âmbito da Lei nº 11.941, de 2009 (e-fls. 189), importante esclarecer que consta somente a inclusão de IRPJ (cód. 2456) e CSLL (cód. 6773) referentes à declaração de ajuste e não estimativa.

17. Cumpre esclarecer ainda que o débito declarado em DIPJ não constitui confissão de dívida, conforme Súmula CARF nº 92:

Súmula CARF nº 92

A DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado.

18. Isso posto, passo a análise do lançamento da multa isolada.

19. Sustenta a recorrente que o não recolhimento das estimativas mensais se exaure com o recolhimento do tributo, ainda que parcelado, ao final do exercício. Sustenta ainda ser indevida a aplicação concomitante da multa de mora e isolada e ofensa aos princípios do princípio do não confisco, proporcionalidade e da capacidade contributiva, bem como a aplicação à espécie do princípio da consunção porquanto o recolhimento do tributo ao final do exercício abarcaria o valor da estimativa.

20. Nos termos dos arts. 1º e 2º, §3º da Lei nº 9.430 de 1996, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado, regra geral, com base no lucro real por período de apuração trimestral. O legislador, entretanto, **facultou** à pessoa jurídica **optar** pela apuração anual, mediante o pagamento mensal sobre base de cálculo estimada. Nessa hipótese – apuração anual – o fato gerador ocorre em 31.12. de cada ano.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o **imposto de renda das pessoas jurídicas será** determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, **por períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no **lucro real poderá** optar pela **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de

que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

§ 3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

21. Feita a opção pelo lucro real anual, a pessoa jurídica somente poderá deixar de efetuar o pagamento mensal se demonstrar, mediante balanço ou balancete de suspensão, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o imposto devido no período ou no caso de existência de prejuízo fiscal.

Art. 35. A pessoa jurídica **poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de **balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto**, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) **deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;**

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º **Estão dispensadas do pagamento** de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a **existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.**

22. Com vistas a garantir o cumprimento do mandamento legal, em especial o recolhimento da estimativa, o legislador, nos termos do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com alterações promovidas pela Lei n.º 11.488, de 2007, estabeleceu sanções específicas de acordo com a conduta praticada.

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 n.º 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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o **inciso I do caput** deste artigo **será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502**, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

23. A multa de 75% é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata, por exemplo, glosa de despesa, omissão de receita, e somente poderá ser exigida após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração anual (art. 44, I e §1º). Lembrando-se de que a multa será duplicada nos casos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964).

24. A multa de 50%, por sua vez, é devida nas hipóteses em que o legislador houve por bem especificar, *in casu*, a falta de recolhimento da estimativa mensal, inclusive no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, e deverá ser exigida, isoladamente, tão logo encerrado o mês a que se refere a estimativa; daí o fato de poder ser exigida após o encerramento do ano-calendário (art. 44, II).

25. Caso o contribuinte, por exemplo, mesmo sabendo tenha prejuízo fiscal durante determinado mês, opte por não levantar balancete/balanco de suspensão, deverá recolher o tributo estimado; caso contrário está sujeito à multa isolada. Daí o lucro real anual ser uma opção e não imposição legal. Entretanto, ao fazer tal opção as regras devem ser obedecidas.

26. Como se vê, as multas têm suporte fático e legal diversos e são aplicadas em momentos distintos. O que significa dizer que é possível a convivência harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em *bis in idem*.

27. O entendimento firmado na Súmula CARF n.º 105 no sentido de que “*a 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, 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*”, restou superado com a edição da Lei n.º 11.488, de 2007 que atribuiu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430, de 1996.

28. De igual forma não há falar-se em aplicação do princípio da consunção à espécie. A propósito, veja-se o conceito de consunção:

**Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime.** Em termos bem esquemáticos, **há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta.** Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de *minus* e *plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio *major absorbet minorem*. [...] A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta. Há consunção, quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal. Volume 1- Parte Geral. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 211/213.

29. Verifica-se, pois, que na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distintos.

30. Nesse sentido tem-se posicionamento este CARF, veja-se:

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007. (Acórdão CARF 9101-002.947, de 08 de junho de 2017).

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

Ano-calendário: 2007

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo.

Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão CARF 9101-003.915, de 04 de dezembro de 2018)

31. Acerca da indevida concomitância da multa de mora e isolada, cumpre esclarecer que no lançamento efetuado não consta multa de mora, mas sim multa isolada e juros de mora, e quanto à incidência deste sobre a multa de ofício este CARF consolidou sua jurisprudência no sentido contrário ao da pretensão da recorrente, conforme súmula vinculante nº 108. Veja-se:

**Súmula CARF nº 108**

**Incidem juros moratórios**, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, **sobre o valor correspondente à multa de ofício**. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019). (Grifo nosso).

32. Em relação à ofensa aos princípios do não confisco, proporcionalidade e da capacidade contributiva, trata-se de alegação indireta de constitucionalidade de lei, matéria também já pacificada neste CARF nos termos da Súmula CARF nº 2:

**Súmula CARF nº 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

33. No tocante à aplicação das regras do IRPJ à CSLL, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, veja-se:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) **as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas**, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (Grifo nosso)

34. Nesse sentido, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

**Conclusão**

35. Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior