



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.720286/2013-23</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1101-002.104 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ITAÚ DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para afastar a multa isolada, vencido o Conselheiro Edmilson Borges Gomes que negava provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Efigênio de Freitas Junior** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Diljessa de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Roney Sandro Freire Correa, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira E Efigênio de Freitas Junior (Presidente).

**RELATÓRIO**

ITAÚ DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S/A, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, cientificados em 20/03/2013 (e-fl. 108), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrente da constatação de Omissão de Ganhos Auferidos em Devolução do Patrimônio Social de Entidade Isenta, além de Multa Isolada por insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada, consoante infrações abaixo listadas, em relação ao ano-calendário 2008, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 03/18, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 20/25, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

**001 - OUTROS RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS****GANHOS AUFERIDOS EM DEVOUÇÃO DO PATRIMÔNIO SOCIAL DE ENTIDADES ISENTAS**

Omissão de ganho auferido na devolução do patrimônio social de entidade isenta conforme relatório fiscal anexo.

**002 - MULTAS ISOLADAS****FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Após regular processamento, a contribuinte apresentou impugnação, de e-fls. 111/124, a qual fora julgada improcedente pela 15ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 12-114.780, de 13 de março de 2020, de e-fls. 190/219, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP. GANHO DE CAPITAL TRIBUTÁ VEL. SÚMULA CARF Nº 118 (VINCULANTE).

Caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO DECORRENTE.

O que ficou decidido em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica, no tocante à tributação do ganho de capital auferido na desmutualização de entidades sem fins lucrativos, aplica-se também a contribuição social sobre o lucro.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108 (VINCULANTE).

Incidem juros moratórios, calculados à taxa SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de e-fls. 227/235, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

De início, explicita que concernentemente ao mérito da demanda (exigências do IRPJ e CSLL) apresentou pedido de desistência objetivando o pagamento com os benefícios estabelecidos pela Lei nº 12.973/2014, razão pela qual informa que deixará de recorrer de aludida parte do crédito, sobretudo considerando que o Acórdão recorrido adentrou à tal discussão.

Neste sentido, fixa seu insurgimento na cumulação das penalidades aplicadas, explicitando *que a multa isolada incide sobre o valor da estimativa mensal não recolhida, enquanto que a multa de ofício incide sobre o total dos rendimentos omitidos não recolhidos pelo contribuinte, que por sua vez já abarca os valores das referidas estimativas.*

Sustenta que, *na hipótese em que seja aplicada a multa de ofício à falta de recolhimento do tributo apurado em lançamento, a ausência de anterior recolhimento mensal, por estimativa, do IRPJ ou da CSLL, não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência.*

Colaciona à peça recursal jurisprudência do STJ a propósito da matéria, defendendo não haver *se falar em aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado, tendo em vista tal fato constituir uma única hipótese de incidência da infração, devendo a cobrança da multa isolada ser, de plano, afastada.*

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal no que tange às penalidades.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrente da constatação de Omissão de Ganhos Auferidos em Devolução do Patrimônio Social de Entidade Isenta, além de Multa Isolada por insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada, consoante infrações abaixo listadas, em relação ao ano-calendário 2008, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 03/18, Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 20/25, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

001 - OUTROS RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS

GANHOS AUFERIDOS EM DEVOUÇÃO DO PATRIMÔNIO SOCIAL DE ENTIDADES ISENTAS

Omissão de ganho auferido na devolução do patrimônio social de entidade isenta conforme relatório fiscal anexo.

002 - MULTAS ISOLADAS

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CALCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Inconformada com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte interpôs impugnação, a qual fora julgada improcedente pelo Acórdão recorrido, e, posteriormente, recurso voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

De início, antes mesmo de contemplar as razões recursais, impõe-se delimitar a discussão posta em debate nesta segunda instância. Isto porque, a contribuinte ressalta que, muito embora o Acórdão recorrido tenha analisado o mérito da exigência do IRPJ e CSLL, a presente peça recursal não adentrará à aludida questão, uma vez a empresa ter apresentado pedido de desistência objetivando o pagamento com os benefícios estabelecidos pela Lei nº 12.973/2014, razão pela qual somente subiu a este Colegiado o inconformismo quanto à concomitância da multa de ofício e isolada, na forma abaixo disposta.

#### **DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO**

Pretende a contribuinte a reforma do Acórdão recorrido, o qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, fixando seu insurgimento na cumulação das penalidades aplicadas, explicitando *que a multa isolada incide sobre o valor da estimativa mensal não recolhida, enquanto que a multa de ofício incide sobre o total dos rendimentos omitidos não recolhidos pelo contribuinte, que por sua vez já abarca os valores das referidas estimativas.*

Sustenta que, *na hipótese em que seja aplicada a multa de ofício à falta de recolhimento do tributo apurado em lançamento, a ausência de anterior recolhimento mensal, por estimativa, do IRPJ ou da CSLL, não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência.*

Colaciona à peça recursal jurisprudência do STJ a propósito da matéria, defendendo não haver *se falar em aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado, tendo em vista tal fato constituir uma única hipótese de incidência da infração, devendo a cobrança da multa isolada ser, de plano, afastada.*

Destarte, já manifestamos nosso entendimento em diversas oportunidades, no sentido da impossibilidade de aplicação concomitante da multa pela ausência de recolhimento do IRPJ e CSLL e da multa pela falta de recolhimento daqueles tributos sobre a base estimada, com esteio na jurisprudência da matéria.

Aliás, trata-se da eterna discussão quanto à cumulação de multas isolada e de ofício, que já fora objeto, inclusive, de Súmula do CARF, em confrontação com a legislação de regência e o lapso temporal, havendo, até então inúmeros entendimentos a respeito do tema.

De nossa parte, nos filiamos à impossibilidade de aludida “cumulação” de penalidades e, sem muito alongar sobre a matéria, trazemos à colação excerto do voto condutor do Acórdão nº 1201-002.635, da lavra do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, exarado nos autos do processo nº 16024.720004/2017-26, senão vejamos:

“[.]

Da multa isolada

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda demanda atenção.

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 por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até 31/12/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 (que passou a produzir efeitos a partir de 2007), não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que afirma a possibilidade da exigência de multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta a multa de ofício pela falta de pagamento anual do IRPJ e da CSLL.

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

[...]

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa do inciso I é aplicável nos 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.

A multa prevista no inciso II, porém, é passível de exigência sobre o valor do pagamento mensal de estimativa que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Adotando uma interpretação sistemática, me parece que o mais razoável é não admitir a cumulação das multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida quando o caso concreto também se enquadrar na hipótese de multa mais onerosa (inciso I).

Com efeito, aplicar a multa de ofício de 75% sobre o valor apurado de IRPJ, juntamente com o principal, e, ao mesmo tempo, pretender exigir a multa de 50% sobre o IRPJ não antecipado no mesmo período de apuração, representa uma violação à razoabilidade e proporcionalidade.

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 (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permite que duas penalidades incidam sobre uma mesma base de cálculo (bis in idem), o que é vedado no sistema jurídico.

Ao analisar essa matéria, destaca-se a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins, da 2ª Turma do STJ (Resp 1.496.354PR. Dje 24/03/2015):

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

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

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

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

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

Em decisão mais recente, a C. 2ª Turma do STJ ratificou seu posicionamento, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289RS. Dje 27/05/2016).

Nesse sentido, afasto a aplicação da multa isolada.”

É que se vislumbra na hipótese dos autos e, neste cenário, é de se afastar a aplicação da multa isolada.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido parcialmente em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, somente para afastar a multa isolada, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

*Assinado Digitalmente*

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Edmilson Borges Gomes**

Com o devido respeito ao nobre Conselheiro Relator, Dr. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, peço vênia para divergir de seu voto no que diz respeito ao cancelamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Entendo que a referida penalidade deve ser mantida, em concomitância com a multa de ofício, pelas razões que passo a expor.

### I. DA AUTONOMIA DAS INFRAÇÕES E A INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

A tese central do voto do relator baseia-se na aplicação do princípio da consunção, sob o argumento de que a multa de ofício absorveria a multa isolada. Contudo, data máxima vênia, tal princípio não se aplica ao caso, pois as penalidades em questão visam reprimir condutas infracionais distintas e autônomas.

A multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, sanciona o descumprimento da obrigação tributária principal, qual seja, a falta de pagamento do imposto ou contribuição apurados ao final do período. Sua materialidade é o tributo devido e não pago.

A multa isolada, por sua vez, conforme o art. 44, II, "b", da mesma lei, sanciona o descumprimento de uma obrigação acessória: o dever de antecipar o pagamento do tributo por meio de estimativas mensais. A infração aqui é a impontualidade e a inobservância de um dever instrumental imposto ao contribuinte optante pela apuração anual.

Não há, portanto, uma relação de "crime-meio" e "crime-fim". A falta de recolhimento da estimativa não é uma mera etapa para a falta de pagamento do saldo anual. São ilícitos independentes. Um contribuinte pode, por exemplo, deixar de recolher as estimativas e, ao final do ano, apurar prejuízo fiscal. Nesse caso, não haverá tributo a pagar nem multa de ofício, mas a infração pelo descumprimento do dever de antecipar já terá se consumado, justificando plenamente a multa isolada.

Como dito, trata de lançamento para exigência de IRPJ e CSSL acrescidos de multa de ofício e multa isolada. E quanto a este ponto temos dois cenários.

Para os lançamentos anteriores a 2007 a concomitância das multas é afastada em razão da **Súmula CARF nº 105** "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 CSSL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."

Entretanto, para os fatos ocorridos após alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/07, no art. 44, da Lei nº 9.430/96 não há um consenso.

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Há quem entenda que a citada medida provisória trouxe de forma expressa a possibilidade de aplicação das duas penalidades em casos como ora analisado, afinal haveria duas condutas igualmente puníveis: o não pagamento do tributo, levando à aplicação da multa do art. 44, I haja vista a necessidade de realização do lançamento de ofício do crédito tributário e a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, exigida em razão do não recolhimento as estimativas mensais, notadamente pelo fato de tal conduta ser exigida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

## II. DA IMPERATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO VIGENTE

Entendo que a controvérsia foi definitivamente superada com a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96. O texto legal passou a determinar, de forma cogente, que, nos casos de lançamento de ofício, "serão aplicadas as seguintes multas".

O uso do verbo no futuro do presente ("serão") confere um caráter mandatório, e não facultativo, à norma. O legislador não deixou margem para que o aplicador da lei escolha entre uma penalidade e outra. Ao prever as duas multas em incisos distintos, estabeleceu a possibilidade e a obrigatoriedade de sua aplicação cumulativa, desde que ocorridos os respectivos fatos geradores.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 105, citada como fundamento para o cancelamento, perdeu sua aplicabilidade, pois foi editada com base na legislação anterior. A nova lei estabeleceu um novo regime jurídico para a matéria, que deve ser observado.

### III. DA EXPRESSA PREVISÃO LEGAL PARA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA

A autonomia da multa isolada é reforçada pela parte final do dispositivo legal, que prevê sua aplicação "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente".

Esta ressalva é a prova inequívoca de que a multa isolada não se confunde com a apuração final do tributo. Se a penalidade é devida até mesmo na ausência de um resultado tributável (lucro), ela evidentemente não pode ser absorvida por uma multa (a de ofício) que depende justamente da existência desse resultado.

Este entendimento já foi pacificado no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que em diversos acórdãos recentes tem confirmado a legalidade da exigência concomitante das multas sob a égide da legislação atual.

Diante do exposto, por entender que:

a) As multas de ofício e isolada possuem fatos geradores distintos, punindo o descumprimento de obrigações principal e acessória, respectivamente;

b) A redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a alteração de 2007, é imperativa quanto à aplicação de ambas as penalidades;

c) A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais já se consolidou em favor da concomitância;

Dirijo do nobre Conselheiro Relator para votar pela manutenção integral do auto de infração, negando provimento ao recurso do contribuinte neste ponto e mantendo a exigência da multa isolada em cumulação com a multa de ofício.

É como voto.

**Edmilson Borges Gomes** - Conselheiro