



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720549/2013-02
ACÓRDÃO	1202-002.321 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO DIBENS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. 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

Vistos, relatados e discutidos os autos acima identificados.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Liana Carine Fernandes de Queiroz (relatora), André Luis Ulrich Pinto e Fellipe Honório Rodrigues da Costa que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ – Relatora

Assinado Digitalmente

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Redator Designado

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por BANCO DIBENS S/A em face do Acórdão n. 16-88.501 - 3ª Turma da DRJ/SPO, que julgou improcedente a Impugnação contra o lançamento de multa isolada pelo não recolhimento de estimativa mensal.

O acórdão recorrido restou da seguinte forma ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. BASES DE CÁLCULO DISTINTAS.

As bases de cálculo das multas isolada e de ofício, por falta de recolhimento de antecipação e por falta de pagamento da contribuição ou tributo, respectivamente, são distintas. Constatada a insuficiência de pagamento de estimativas e de pagamento do tributo, verifica-se a ocorrência de duas infrações.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sustenta a recorrente não ser possível a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a aplicação da multa de ofício sobre os valores e IRPJ e CSLL lançados, ambas as penalidades calculadas sobre os mesmos valores apurados no procedimento fiscal.

Afirma que, se aplicada a multa de ofício ao tributo apurado em lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento mensal, por estimativa, do IRPJ ou CSLL não deve

ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, já que esta somente é aplicável de forma isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência.

Ainda, defende que não procede a incidência de juros sobre a multa isolada, por falta de base legal.

Pede, ao final, que seja reformada a proferida pela DRJ, cancelando-se o auto de infração pela multa isolada em decorrência do não recolhimento de estimativas mensais.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Liana Carine Fernandes de Queiroz** (Relatora):

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

Insurge-se a recorrente unicamente contra a aplicação da multa isolada – prevista no art. 44, II, “b”, da Lei n. 9.430/96, com a redação da dada pela Lei n. 11.488/07 –, em 50% sobre as estimativas não-recolhidas, aplicada de forma concomitante com a multa de ofício, por falta de pagamento dos tributos IRPJ e CSLL apurados nos ajustes anuais dos anos-calendários objeto da auditoria.

A respeito da impossibilidade da concomitância na aplicação das referidas penalidades, em aplicação do princípio da consunção, salutar citar, em rememorar histórico, o voto do Conselheiro Marcos Vinicius Neder, constante do Acórdão CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, do antigo Conselho de Contribuintes:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e

o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

A discussão tem lugar no estudo do direito sancionatório e, na época em que prolatado o acórdão acima referido – paradigmático para o estudo desta matéria – havia por eleito um critério temporal referente ao lançamento como baliza para a aplicação da multa isolada do art. 44, II, b, da Lei n. 9.430/96 (em sua redação original) e da multa de ofício por falta de pagamento dos tributos nos ajustes anuais.

Haveria de se aplicar a multa isolada pela falta do pagamento das estimativas acaso o lançamento fosse efetuado antes do encerramento do ano-calendário e, portanto, antes da apuração do valor do ajuste – de modo que não configurada a hipótese de multa de ofício.

Diversa a situação em que os lançamentos são realizados após o encerramento do ano-calendário – maior parte dos casos, à evidência. Nesses, a base de cálculo da multa a ser lançada haveria de se limitar aos valores do IRPJ e de CSLL devidos no ajuste, ou melhor: à diferença entre a estimativa efetivamente recolhida e o valor do ajuste; se sobre tal diferença já houvesse o lançamento de multa de ofício proporcional, nenhuma multa isolada poderia ser constituída. Consoante essa linha de raciocínio, se houvesse apuração de prejuízo fiscal no exercício, ao final do ano-calendário, sequer haveria de se falar na aplicação de multa isolada pelo não recolhimento das estimativas (v. g. Acórdão CSRF 01-04.930, de 12/04/2004).

Com a Medida Provisória n. 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007, ficou superada essa interpretação; passe-se a não mais cogitar de que a multa isolada, para ser lançada, dependa da existência de valores de IRPJ e de CSLL devidos no ajuste.

A reforma legislativa de 2007, contudo, no meu entender, não passou a permitir a concomitância das penalidades – antes já entendidas como inconciliáveis; o racional que ensejou o enunciado na Súmula 105 do CARF (“*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*”) não restou abalado.

O que ficou afastada foi a limitação – que antes se interpretava existente – a que a multa isolada somente fosse aplicada sobre eventual valor que tivesse deixado de ser recolhido em vista do resultado apurado no ajuste anual – somente teria lugar (em lançamento relativo a exercício encerrado) se, após o encerramento do exercício, as estimativas recolhidas resultassem em montante menor que o devido no período.

Não houve de prosperar a interpretação “*consequencialista pragmática*”, que propunha a exclusão da incidência da multa isolada – apartando-se da legalidade estrita,

orientando-se por olhar lançado para o resultado do exercício – quando constatada a inexistência de diferença de tributo na apuração de ajuste do ano-calendário.

Decerto, a omissão de receita (ou a dedução indevida de despesas para o recolhimento de estimativas com base em balanços de suspensão ou redução) é conduta que pode resultar no não-recolhimento das estimativas, bem como o não-pagamento dos valores dos tributos que seriam devidos do ajuste.

Quando a conduta omissiva não repercutir no valor do ajuste, a falta do recolhimento das estimativas há de ser punida pela incidência da multa isolada. Todavia, se esta falta repercutir integralmente no ajuste, com a aplicação da multa de ofício sobre os valores objeto do lançamento pela fiscalização, certo que essa punição deve absorver – por ser inclusive mais elevada – a punição prevista para o caso de não recolhimento das estimativas mensais.

Adotando referido entendimento cito o percuente voto da relatoria Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, proferido em 7 de junho de 2024, destacado do Acórdão n. 9101-007.040-CSRF/1ª Turma (Processo n. 10530.721458/2015-56, Recurso Especial do Procurador):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

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.

Concluo, portanto, pela impossibilidade de concomitância da incidência das multas de ofício e isolada ao presente caso, devendo ser improcedente, nessa parte, a autuação fiscal.

Por todo o exposto, voto pelo conhecimento e provimento do recurso voluntário, para cancelar o lançamento da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LIANA CARINE FERNANDES DE QUEIROZ

VOTO VENCEDOR

Leonardo de Andrade Couto, redator designado

Peço vênia à 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