



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



**Processo nº** 18186.726547/2017-20  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-006.607 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de setembro de 2023  
**Recorrente** RENOVA ENERGIA S/A EM RECUPERACAO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015

ESTIMATIVA DO MÊS DE DEZEMBRO E AJUSTE ANUAL. OBRIGAÇÕES DISTINTAS.

A obrigação relativa ao pagamento da estimativa do mês de dezembro não se confunde com a inerente à apuração anual do IRPJ. A própria legislação menciona expressamente a obrigação de recolhimento da estimativa do mês de dezembro, atribuindo-lhe prazo diferenciado, *ex vi* do disposto no §3º do artigo 6º da Lei nº 9.430, de 1996.

LUCRO REAL ANUAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. DÉBITO DECLARADO EM DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Nos termos do §1º do artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, a DCTF é instrumento de confissão de dívida, contudo, restrita aos débitos nela declarados pelo sujeito passivo.

Considerando que “Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas” (Súmula CARF nº 82), a única forma de exigência da multa de ofício se dá por meio do seu lançamento, nos exatos termos do artigo 2º c/c artigos 28 e 44, II, “b” da Lei 9.430, de 1996.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2015

CONCOMITÂNCIA. MULTA ISOLADA E MULTA MORATÓRIA. DÉBITO DECLARADO EM DCTF. MULTA MORATÓRIA NÃO EXIGIDA NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EVENTUAL *BIS IN IDEM* E CONSUNÇÃO INOCORRENTES EM RELAÇÃO À MULTA ISOLADA.

A duplicidade de penalização ou absorção relativas à multa moratória e à multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa podem ocorrer, em tese, apenas em relação à penalidade do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Isto porque, ainda que se entenda configurada a duplicidade sancionatória (“*bis in idem*”) ou a ocorrência da consunção (absorção pela infração do artigo 44, II, “b” do mesmo diploma legal, mais grave, visto que de maior penalização), a exação objeto de lançamento de ofício que tenha por objeto apenas a multa isolada permanecerá hígida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Luciano Bernart, Mauricio Novaes Ferreira, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

1.Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 145/160) interposto em face do v. acórdão de fls. 127/135, que decidiu julgar improcedente a impugnação de fls. 04/14 para o fim de manter integralmente a exigência descrita no Auto de Infração lavrado em 21.06.2017 (fls. 122), via do qual foi exigida multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ sobre base de cálculo estimada do mês de dezembro/2015.

2.Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Cinge-se a demanda no exame de impugnação na qual é pleiteado o afastamento da multa isolada, aplicada em virtude da ausência de recolhimento mensal, a título de antecipação de IRPJ, referente ao período de apuração de dezembro de 2015. Tomou-se como fundamentação legal a alínea 'b', do inc. II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Sinteticamente, eis as razões apresentadas na peça impugnatória:

[...] Como se depreende do auto de infração ora impugnado, consta a indicação de que a multa objeto do lançamento tomou como referência os valores declarados em DCTF sob os códigos de receita no 2469 ou 2484, que, como será abordado, referem-se a débitos de estimativa da CSLL, e não do IRPJ.

Esse, portanto, é o primeiro vício verificado no auto de infração em discussão.

[...] Esclarece-se, desde já, que, apesar de a DCTF do período (doc. 03) indicar que a estimativa não tomou como referência o balanço levantado pela Impugnante, nota-se da ECF/2016, ano-calendário 2015 (doc. 02), que o seu valor corresponde justamente ao saldo do imposto ao final do exercício.

[...] De forma preliminar, há que se pontuar a falha na descrição dos fatos que ensejam a aplicação da multa isolada no auto de infração em discussão, mais precisamente o descompasso na indicação dos códigos de receita das estimativas em relação ao IRPJ.

[...] No presente caso, o auto de infração em exame aplica a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre a suposta ausência de pagamento da estimativa de IRPJ. É o que se verifica do seguinte trecho:

**AUTO DE INFRAÇÃO**

Multa Isolada por Falta de Recolhimento do IRPJ sobre Base de Cálculo Estimada

Ocorre que, por outro lado, na descrição do cálculo da multa, consta a indicação de que a estimativa seria supostamente da CSLL:

|                                                                                                                                                                                                                            |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Valor Total da Multa Lançada                                                                                                                                                                                               | 604.402,67 |
| *Os valores da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre base de cálculo estimada foram confessados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) nos códigos de receita nº 2469 ou 2484. |            |

Como se vê, é nítido o descompasso na enunciação da relação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado, pois, em que pese se tratar da cobrança de multa isolada relacionada à estimativa de IRPJ, a descrição de sua base de cálculo e, por conseguinte, dos próprios critérios admitidos pela d. Autoridade Fiscal, claramente envolvem fatores alheios à hipótese (valores de estimativa da CSLL confessados em DCTF sob os códigos 2469 ou 2484).

**A INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA PARA AS SITUAÇÕES EM QUE O DÉBITO FOI DECLARADO EM DCTF**

[...] Como se vê, a legislação claramente prevê que a aplicação da multa sobre a estimativa não recolhida depende efetivamente da existência de expediente de fiscalização levado a cabo pela autoridade fiscal.

Nesse diapasão, duas linhas poderão ser seguidas: a realização de lançamento de ofício da multa isolada quando a verificação da ausência de recolhimento se dá durante o ano- calendário (hipótese do art. 52) ou a realização de lançamento de ofício da multa correspondente a 50% (cinquenta por cento) da estimativa não recolhida, acrescida da exigência do saldo do IRPJ e da CSLL que deixou de ser recolhido ao final do exercício (hipótese do art. 53).

Trata-se, portanto, de situação em que o Fisco revê a apuração ou os valores declarados em DCTF pelo contribuinte e promove o lançamento de ofício, da penalidade, que será isolada no curso do ano-calendário, ou acompanhada do saldo do IRPJ após o encerramento do exercício.

E isso denota a inconsistência do procedimento seguido no auto de infração ora impugnado que, sem qualquer previsão, promove a cobrança da multa isolada com base nas informações prestadas em DCTF pela própria Impugnante. Ou seja: em situação na qual o lançamento do ofício não teria cabimento.

O fato é que não caberia a aplicação da multa isolada quando a ausência de conformação de recolhimento da estimativa decorre das informações prestadas em DCTF pelo próprio contribuinte.

E note, i. Julgadores, que a d. Autoridade Fiscal sequer promove a exigência do saldo do IRPJ na forma do artigo 53 da Instrução Normativa no 1.700/2017, até porque o valor confessado em DCTF permanece indicado no conta corrente fiscal da Impugnante (doc. 04) como um débito autônomo, declarado e não pago.

Com efeito, não há dúvidas de que esse procedimento ofende a característica vinculada do lançamento, conforme norma presente no artigo 142 do Código Tributário Nacional, pois não é crível admitir que a d. Autoridade Fiscal deturpe os contornos do procedimento para fins de atribuir as consequências que repute adequadas.

**A IMPOSSIBILIDADE DE COEXISTIR A MULTA ISOLADA COM AS PENALIDADES QUE ACOMPANHAM A EXIGÊNCIA DA ESTIMATIVA OU DO SALDO DO IRPJ**

[...] Diante disso é que, se a situação do débito declarado e não pago já demanda a incidência da multa de mora, cuja penalidade é indissociável da própria circunstância apreciada pela fiscalização na análise do débito informado em

DCTF, não há como se cogitar a incidência de qualquer multa adicional, sob pena de consagração do odioso bis in idem.

Assim sendo, de acordo com a própria linha adotada pela fiscalização que toma como referência o valor informado em DCTF pela própria Impugnante, é evidente que a única penalidade aplicável é a moratória.

Portanto, de acordo com as próprias circunstâncias da estimativa de dezembro de 2015, conclui-se que é imperioso o cancelamento da multa isolada exigida no auto de infração em discussão, tendo em vista que já subsiste a exigência da multa moratória que acompanha a exigência dos débitos declarados em DCTF.

Subsidiariamente, caso não se entenda pelo cancelamento integral da multa isolada, há que se determinar a sua redução para o percentual de 30% (trinta por cento) correspondente à diferença entre o percentual da multa moratória de 20% (vinte por cento)

3.A 11ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 houve por bem julgar improcedente a impugnação, em decisão assim ementada:

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

Ano-calendário: 2015

MULTA ISOLADA. PREVISÃO LEGAL. AFASTAMENTO. VIA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

As autoridades tributárias, em qualquer instância de apreciação, estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no país, faltando-lhes competência para que, mediante qualquer esforço interpretativo no curso do julgamento administrativo, seja possível anistiar sanção prevista em lei, ao se afastarem da literalidade da norma imperativa.

MULTA ISOLADA. LUCRO REAL ANUAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. FATO GERADOR DA PENALIDADE.

Por expressa previsão legal, será exigida isoladamente a multa sobre o valor do pagamento mensal de estimativa que deixar de ser efetuado/recolhido, ainda que a respectiva antecipação tenha sido declarada espontaneamente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4.Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário via do qual, em breve resumo, deduziu as seguintes alegações:

- preliminarmente, o lançamento padeceria de nulidade, em razão de falha na descrição dos fatos que ensejaram a aplicação da multa isolada, configurando erro de motivação;
- prevalência do saldo de IRPJ apurado em 31/12 sobre o débito de estimativa;
- inaplicabilidade da multa isolada para as situações em que o débito foi declarado em DCTF; e
- impossibilidade de coexistir a multa isolada com as penalidades que acompanham a exigência da estimativa ou do saldo de IRPJ.

5.É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 1402-006.607 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 18186.726547/2017-20

## Voto

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

### **PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ERRO DE MOTIVAÇÃO**

7.Suscita a Recorrente a nulidade do lançamento pois, apesar de se referir à multa isolada (50%) sobre a falta de pagamento de estimativa de **IRPJ**, na descrição do cálculo traz a indicação de que a estimativa seria supostamente da **CSLL**.

8.De fato, lê-se no quadro “2 - DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ANO-CALENDÁRIO 2015 (Valores em Reais)”, do auto de infração de fls. 122, que “*Os valores da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre base de cálculo estimada foram confessados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) nos códigos de receita nº 2469 ou 2484*”. Confira-se:

2 - DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ANO-CALENDÁRIO 2015 (Valores em Reais)

|                     |                     | (A)                                        | (B)                                             | (C = B - A)                                                      | (D = C x 50%)                   |
|---------------------|---------------------|--------------------------------------------|-------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------|---------------------------------|
| Período de Apuração | Prazo de Vencimento | Valores do IRPJ por Estimativa Declarados* | Valores de Pagamentos e/ou Créditos Confirmados | Valores Não Pagos ou Não Confirmados (Bases de Cálculo da Multa) | Valor da Multa Cód.Receita 1632 |
| **/**/****          | **/**/****          | ***.***.***, **                            | ***.***.***, **                                 | ***.***.***, **                                                  | ***.***.***, **                 |

[...]

|                                                                                                                                                                                                                            |            |              |      |              |                   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|--------------|------|--------------|-------------------|
| 01/12/2015                                                                                                                                                                                                                 | 29/01/2016 | 1.208.805,33 | 0,00 | 1.208.805,33 | 604.402,67        |
| <b>Valor Total da Multa Lançada</b>                                                                                                                                                                                        |            |              |      |              | <b>604.402,67</b> |
| *Os valores da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre base de cálculo estimada foram confessados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) nos códigos de receita nº 2469 ou 2484. |            |              |      |              |                   |

9.Sucedee, todavia, que o quadro “3 - DESCRIÇÃO DOS FATOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL” é preciso ao indicar que o objeto da autuação abrange a multa isolada por falta de recolhimento da IRPJ sobre base de cálculo estimada. Confira-se:

#### 3 - DESCRIÇÃO DOS FATOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

**Descrição dos Fatos:**A pessoa jurídica sujeita à tributação na forma do lucro real e que optou pela apuração anual do IRPJ fica obrigada ao pagamento mensal do valor do imposto e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), calculados por estimativa, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir a respectiva apuração, conforme disposto nos arts. 2º, 6º e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. A falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL sobre a base de cálculo estimada mensal enseja a aplicação de multa, exigida isoladamente, correspondente a 50% (cinquenta por cento) sobre o valor que deixou de ser pago ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL no ano-calendário correspondente.

**Enquadramento Legal:**Art. 2º e Art. 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

10.Além disso, a própria intitulação do lançamento não deixa dúvidas ao também esclarecer que se trata de multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ sobre base de cálculo estimada. Confira-se:

## AUTO DE INFRAÇÃO

### Multa Isolada por Falta de Recolhimento do IRPJ sobre Base de Cálculo Estimada

11. Desse modo, constata-se que, apesar de ter sido mencionada a CSLL no quadro inerente ao demonstrativo do crédito tributário, ficou suficientemente claro que o lançamento se reportava ao IRPJ, tanto é que a Recorrente não teve dificuldades em apresentar sua impugnação e o presente Recurso Voluntário, tendo por alvo a multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ sobre base de cálculo estimada.

12. De mais a mais, frise-se que o valor da multa de 50% em cobrança, no importe de R\$ 604.402,67, foi calculado sobre o montante da estimativa de **IRPJ** do mês de dezembro, no valor de R\$ 1.208.805,33, conforme se verifica no documento de fls. 172:

#### Débitos

| Receita | Período de apuração | Vencimento | Saldo originário | Valor consolidado (R\$) | Número do processo | CNPJ do débito     |
|---------|---------------------|------------|------------------|-------------------------|--------------------|--------------------|
| 2484    | Dezembro/2015       | 29/01/2016 | R\$ 560.720,94   | 777.607,79              |                    | 08.534.605/0001-74 |
| 5993    | Dezembro/2015       | 29/01/2016 | R\$ 1.208.805,33 | 1.676.371,22            |                    | 08.534.605/0001-74 |
| Total:  |                     |            |                  | 2.453.979,01            |                    |                    |

Obs. Código de receita 5993: IRPJ - Optantes pela Apuração com Base no Lucro Real - Estimativa Mensal

13. Consequentemente, considerando que a peça inaugural permite conhecer o exato fundamento do lançamento, bem como não tendo se vislumbrado qualquer empecilho ou dificuldade ao exercício do direito de defesa, não há nulidade a ser reconhecida.

### PREVALÊNCIA DO SALDO DE IRPJ APURADO EM 31/12 SOBRE O DÉBITO DE ESTIMATIVA

14. Em apertada síntese, a Recorrente sustenta a impertinência da multa isolada sobre o débito de estimativa de dezembro, que coincide com o saldo de IRPJ apurado ao final do ano-calendário correspondente. Isso porque, como alternativa à apuração de IRPJ em bases trimestrais, a legislação confere a oportunidade para que o contribuinte sujeito ao Lucro Real recolha estimativas mensais do imposto, cujas bases de cálculo serão apuradas mediante a aplicação de determinados percentuais, a depender da atividade exercida, sobre a receita bruta auferida (artigo 2º da Lei nº 9.430, de 1996). Assim, ao final de cada ano-calendário, mais precisamente em 31 de dezembro, o contribuinte deverá apurar a base de cálculo do IRPJ, cujo saldo, se positivo, deve ser pago em cota única até março do ano subsequente, e, se negativo, será passível de restituição ou compensação na forma de Saldo Negativo (artigo 6º, §1º, incisos I e II, l. citada).

15. A Recorrente aduz que, apesar de estar sinalizada a existência do débito de estimativa do mês de dezembro, nota-se que este valor se reporta efetivamente ao saldo do imposto apurado ao final do período encerrado em 31 de dezembro, ou seja, a despeito da declaração do débito de estimativa em DCTF, o fato é que o valor de R\$ 1.208.805,29 tem natureza de saldo de IRPJ apurado com o encerramento do período de apuração, afastando-se, como consequência reflexa, a incidência da multa isolada em discussão.

16.Sem razão, contudo, a Recorrente.

17.Realmente, a obrigação relativa ao pagamento da estimativa do mês de dezembro não se confunde com a inerente à apuração anual do tributo. Tanto é assim que a própria legislação menciona expressamente a obrigação de recolhimento da estimativa do mês de dezembro, atribuindo-lhe prazo diferenciado, *ex vi* do disposto no §3º do artigo 6º da Lei nº 9.430, de 1996, *litteris*:

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento:[\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)

I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou [\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)

II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74. [\(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)

§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§ 3º O prazo a que se refere o inciso I do § 1º não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.

18.Por oportuno, rememore-se que, quando o contribuinte demonstre que o valor apurado do tributo menos o valor já pago durante o período acumulado é inferior ao cálculo pela estimativa, ou que o resultado acumulado de janeiro até o mês em questão resultou em prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa, poderá reduzir ou suspender o pagamentos das estimativas, com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, levantado nos termos da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997.

### **INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA PARA AS SITUAÇÕES EM QUE O DÉBITO FOI DECLARADO EM DCTF**

19.Neste tópico, alega a Recorrente que a realização de lançamento de ofício da multa isolada pela falta de recolhimento pode se dar durante o ano-calendário ou corresponderá a 50% da estimativa não recolhida, acrescida da exigência do saldo do IRPJ e da CSLL que deixou de ser recolhido ao final do exercício, hipóteses previstas nos artigos 52 e 53 da Instrução Normativa nº 1700, de 2017, respectivamente. Tratando-se de situações em que o Fisco revê a apuração ou os valores declarados em DCTF e promove o lançamento de ofício da penalidade, será isolada no curso do ano-calendário, ou acompanhada do saldo de IRPJ após o encerramento do período de apuração.

20.Segundo a Recorrente, isso denota a inconsistência do procedimento seguido no auto de infração que, sem qualquer previsão legal, promove a cobrança da multa isolada com base nas informações prestadas em DCTF por ela própria, após o encerramento do exercício. Ou seja, em situação na qual o lançamento de ofício não teria o menor cabimento.

21.Defende que, mesmo que o v. acórdão relativize a declaração do débito em DCTF, trata-se de fato inconteste e que constituiu efetivamente objeto de uma declaração destinada ao próprio Fisco. Ademais, a d. Autoridade Fiscal sequer promoveu a exigência do

saldo de IRPJ na forma do referido artigo 53, até porque o valor confessado em DCTF permaneceu indicado no conta corrente fiscal da Recorrente como um débito autônomo, declarado e não pago.

22.Pois bem, o auto de infração de fls. 122 é claro quanto ao fato de que o lançamento da penalidade tomou por base os valores informados em DCTF e não pagos.

23.Nos termos do §1º do artigo 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, “*O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito*”.

24.Vale dizer, dizer, a DCTF é instrumento de confissão de dívida, contudo, restrita aos débitos nela declarados pelo sujeito passivo.

25.No caso dos autos, a Recorrente declarou em DCTF a estimativa de IRPJ do mês de dezembro de 2015, fato do qual decorreu não apenas a desnecessidade, mas principalmente a impertinência da realização de lançamento de ofício relativo ao mesmo valor.

26.Porém, considerando que, nos termos da Súmula CARF nº 82, “*Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*”, a única forma de exigência da multa de ofício se dá por meio do seu lançamento isolado, nos exatos termos do artigo 2º c/c artigos 28 e 44, II, “b” da Lei 9.430, de 1996, *in verbis*:

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 dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71.

(...)

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.

(...)

27.Desse modo, dúvidas não há de que o lançamento da multa atendeu as disposições legais pertinentes.

28. Nesse sentido, confirmam-se o item 8 e seus subitens 8.1 a 8.3 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 02/2018:

(...)

8. A despeito de a situação aqui tratada se referir ao débito de estimativas quitadas por compensação, **faz-se referência à hipótese em que as estimativas foram confessadas em DCTF e não foram quitadas nem por pagamento nem por compensação.**

8.1. Tal hipótese já estava normatizada no âmbito da RFB pelo então art. 16 da IN SRF nº 93, de 1997 (vigente na época da consulta interna), a qual foi replicada pelos atualmente vigentes arts. 52 e 53 da IN RFB nº 1.700, de 2017. Note-se que por eles já há o tratamento para a verificação da falta de pagamento durante o ano calendário em curso e após o seu término:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Livro de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Livro de que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

8.2. Quando os dispositivos se referem à falta de pagamento, trata-se da hipótese em que o débito referente a estimativas está em aberto (art. 52) ou não extinto (art. 53), seja por pagamento, seja por compensação. Estando o débito extinto pela compensação em 31 de dezembro do ano-calendário, mesmo que esteja sob condição resolutória, não há a aplicação desses dispositivos, a não ser que a Dcomp seja considerada não-declarada (já que esta não produz efeito de extinção da estimativa compensada).

8.3. **Portanto, ratifica-se o entendimento contido no item 16.1 da SCI Cosit nº 18, de 2006, para os débitos de estimativa em aberto: "os débitos de estimativas declaradas em DCTF devem ser utilizados para fins de cálculo e cobrança da multa isolada pela falta de pagamento e não devem ser encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União".**

(...)

(original sem grifo)

**IMPOSSIBILIDADE DE COEXISTÊNCIA DA MULTA ISOLADA COM AS  
PENALIDADES QUE ACOMPANHAM A EXIGÊNCIA DA ESTIMATIVA OU DO  
SALDO DE IRPJ**

29. Nessa rubrica, sustenta a Recorrente que, em decorrência da declaração do débito de estimativa de dezembro em DCTF, surgiu o saldo devedor da quantia de R\$ 1.208.805,29 na sua conta corrente fiscal, saldo este que deve ser exigido em conjunto com a multa moratória representada pelo artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Assim, tendo em vista que o débito declarado e não pago demanda a incidência da multa de mora, cuja penalidade é indissociável da própria circunstância apreciada pela fiscalização na análise do débito informado em DCTF, não há como se cogitar a incidência de qualquer multa adicional, sob pena de consagração do odioso *bis in idem*.

30. Prossegue citando precedentes do CARF, advertindo que, muito embora se refiram à duplicidade da multa isolada e a multa de ofício, a premissa jurídica aqui tratada é a mesma, pois, justamente em razão da impropriedade do procedimento seguido pela d. Autoridade Fiscal, que se pauta nas próprias informações prestadas em DCTF, para exigir o pagamento da multa isolada, sendo que o *bis in idem* se dá entre a multa isolada e a multa de mora.

31. Ademais, reclama a aplicação do princípio da absorção, entendendo que a única penalidade aplicável é a moratória, deduzindo, subsidiariamente, pedido para a “*redução do percentual de 30% (trinta por cento) correspondente à diferença entre o percentual da multa moratória de 20% (vinte por cento)*”.

32. Também aqui não há como se acolher o pleito recursal.

33. Realmente, este Sodalício já se pronunciou sobre a incidência da multa isolada e de multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 105, assim enunciada:

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.

34. Os pressupostos de fato e de direito que conduziram à referida harmonização sumular se relacionaram ao reconhecimento da dupla penalização da mesma conduta praticada pelo contribuinte, isto é, punição tanto pela falta ou insuficiência de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário, como também pela falta ou insuficiência do pagamento de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

35. No caso dos autos, verifica-se que não houve o lançamento de multa de ofício pelo não recolhimento do tributo apurado no ajuste anual, mas tão somente a multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa de IRPJ do mês de dezembro/2015.

36. Já a multa de que trata o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, também tem seu tipo infracional relacionado à falta de pagamento da mesma estimativa de IRPJ do mês de dezembro/2015. Confira-se:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

37. Como se sabe, o princípio do “*non bis in idem*” significa, no direito sancionatório, a vedação à aplicação de dupla penalização pelo mesmo fato.

38. O princípio da consunção, também chamado de princípio da absorção, muito embora tenha por pressuposto a existência de várias condutas, caberá onde estas sejam interligadas e mantenham relação de continência lógica, onde determinada infração (fim) somente pode ser cometida mediante a prática de outra infração instrumental (meio). Ou seja, diante de um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fase de preparação ou de execução de outro, chamado consuntivo, sendo todos intimamente dependentes, interligados ou inerentes, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito principal.

39. Desse modo, ainda que se cogite, apenas para fins de argumentação, a eventual existência de “*bis in idem*” ou de consunção em relação às penalidades em questão, salta aos olhos que deverá ser mantida a que apresente maior **especificidade** entre a conduta praticada e o tipo infracional, isto é, deve ser afastada a lei geral e aplicada a lei especial, bem como deve ser mantida aquela supostamente mais grave, que abrangeria a de menor gravidade.

40. Nesse contexto, verifica-se que o artigo 44, II, “b” da Lei nº 9.430, de 1996, trata especificamente da conduta relativa à falta de pagamento de estimativas, com multa de 50%, enquanto o artigo 61 do mesmo diploma legal cuida de norma geral, relacionada à falta de pagamento de quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com multa de até 20%.

41. Por via de consequência, a suposta duplicidade de penalização ou o conjecturado fenômeno da absorção poderiam ocorrer, em tese, apenas em relação à penalidade do artigo 61. Em outras palavras, a infração do artigo 61 poderia configurar a duplicidade sancionatória, no caso de se entender pela manifestação do “*bis in idem*”, ou poderia ser absorvida pela infração do artigo 44, II, “b” (mais grave, visto que de maior penalização), caso se entenda pela ocorrência da consunção. Assim, em ambas as hipóteses, a exação objeto do presente processo administrativo permanece hígida e, quanto a ela, não há reparos a serem feitos.

42. Em remate, pelos mesmos motivos anteriores, não há o que se falar na redução do percentual para 30%, correspondente à diferença entre o percentual da multa moratória de 20% (vinte por cento), objeto do pedido subsidiário.

**DISPOSITIVO**

43. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, afasto a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca