



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.721213/2014-19</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1001-003.581 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TRIAD-SOFT CONSULTORIA ASSESSORIA COM INFORMATICA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF N°. 11.

A jurisprudência do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF entende que não se tem como admitir a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Súmula nº. 11 do CARF.

MULTA DE OFÍCIO e MULTA ISOLADA. DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A multa de ofício exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas.

De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que lhe deu provimento parcial, somente para afastar a multa isolada, pelas razões de fato e de direito esposadas.

*Assinado Digitalmente*

**Gustavo de Oliveira Machado** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do acórdão de nº. 16-93.375, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

A DEFIS de São Paulo/SP lavrou o Auto de Infração relativo a Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no dia 06/11/2014 de e-fls. 504/509, cujo teor segue em síntese:

“(…)

### DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

#### IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

#### 0001 IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

#### INSUFICIÊNCIA DE DELARAÇÃO E RECOLHIMENTO

Valor apurado conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO FISCAL.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	1.529.142,75	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Arts. 247, 541, 542 e 841, inciso IV, do RIR/99

0002 MULTA OU JUROS ISOLADOS

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Valor apurado conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO E CONSTATAÇÃO FISCAL.

Fato Gerador Multa

31/01/2011 30.789,72

31/07/2011 52.761,37

31/08/2011 83.177,19

30/11/2011 134.809,28

31/12/2011 546.092,16

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2011 e 31/12/2011:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

(...)

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo Fatos Geradores entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 6º, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

75,00% Art. 44, inciso, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96 Fatos Geradores a partir de 01/01/1997:

Art. 6, § 2º, da Lei nº 9.430/96

(...)"

## DA IMPUGNAÇÃO

Afirmou a Contribuinte que a autoridade fiscal, ao fiscalizar o exercício de 2011, acusou a falta de recolhimento de IRPJ, conforme consta na Descrição Dos Fatos E Enquadramento Legal dispostos no n.º 0819000.2014.01824.

Asseverou que a fiscalização constatou que a mesma, deixou de efetuar antecipações mensais, bem como de realizá-las quando do ajuste anual, resultando em falta de recolhimento do IRPJ mesmo após o encerramento do ano calendário.

Informou que a Receita Federal lançou através do auto de infração, multa de ofício juntamente com valores devidos de tributos não recolhidos e uma multa isolada pela ausência das antecipações mensais no percentual de 50% e sobre a mesma base de cálculo da multa de ofício.

Pontuou que impugnou a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento do tributo por estimativa mensal, concomitantemente com a multa de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal, visto que a comutatividade das penas é vedada pelo Ordenamento Jurídico que prima, através do Princípio da Consunção, pela absorção da pena mais branda, pela pena mais gravosa.

Aduziu que após a apuração anual, não há que se falar em obrigatoriedade do recolhimento por estimativa, uma vez que o tributo já foi apurado, sendo as estimativas por ventura recolhidas, apenas parte do cálculo para se chegar a base imponible.

Ponderou que a separação das bases de cálculo das multas isoladas e de ofício, trazida pela MP 303/2006 (que alterou a Lei 9.430/96 e foi sucedida pela Lei 11.488/2007 e ss.), também distinguiu os percentuais e atestam e induzem à mesma impossibilidade de sua aplicação concomitante.

Pleiteou que seja reformado o Auto de Infração n.º 0819000.2014.01824 (IRPJ), para que seja cancelada a multa isolada.

Requeriu que seja oportunizado a mesma, a juntada de guias de comprovante e demais documentos aptos a comprovação do referido parcelamento, até 10/12/2014.

Pugnou que seja garantida a emissão de certidão positiva com efeitos de negativa de débitos até a decisão final do referido processo administrativo, para a garantia da regularidade fiscal atinente ao curso das atividades da empresa autuada.

DO ACÓRDÃO PROLATADO PELA DRJ/SPO Nº. 16-93.375

A DRJ analisou a impugnação julgando-a improcedente, mantendo o crédito tributário e-fls. 581/586.

A Contribuinte interpôs recurso voluntário nos seguintes termos, cuja síntese segue abaixo (e-fls. 597/607):

“À 1ª SEÇÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.

Acórdão Impugnação: 16-93.375 - 8ª Turma da DRJ/SPO

Sessão de 7 de abril de 2020

Processo: 19515.721213/2014-19

Contribuinte: TRIAD-SOFT CONSULTORIA ASSESSORIA COM INFORMATICA LTDA  
CNPJ/CPF: 68.448.943/0001-15

TRIAD SOFT CONSULTORIA ASSESSORIA E COMERCIO DE INFORMÁTICA LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ n.º 68.448.943/0001-15 com sua Matriz estabelecida em Av. Dos Trabalhadores, 116, Sala n.º 304/F, CEP: 13.338-050, Vila Castelo Branco, INDAIATUBA/SP, representada na forma de seu contrato social, não se conformando com o auto de infração e a decisão de primeira instância, da qual foi cientificada em 07/10/2020, vem, respeitosamente, no prazo legal, com amparo no que dispõe o art. 33 do Decreto n° 70.235/72, apresentar

#### RECURSO VOLUNTÁRIO

Em razão dos fatos e fundamentos que a seguir passa a expor.

#### DOS FATOS:

A Auditoria da Receita Federal do Brasil, ao fiscalizar o exercício de 2011, acusou a falta de recolhimento de IRPJ, conforme Descrição Dos Fatos E Enquadramento Legal dispostos no Demonstrativo De Consolidação Dos Créditos do AI N.º 0819000.2014.01824.

Dentre outros aspectos apontados, a fiscalização constatou situações em que o contribuinte, deixou de efetuar antecipações mensais, bem como de realizá-las quando do ajuste anual, resultando em falta de recolhimento do IRPJ mesmo após o encerramento do ano calendário. Assim, a Receita Federal lançou através do auto de infração indexado, uma multa de ofício juntamente com valores devidos de tributos não recolhidos e uma multa isolada pela ausência das antecipações mensais no percentual de 50% e sobre a mesma base de cálculo da multa de ofício.

Ocorreu que o contribuinte impugnou a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento do tributo por estimativa mensal, por ter sido imposta junto com a multa de ofício. O contribuinte entendeu que a cumulação das penas é vedada pelo Ordenamento Jurídico que prima, através do Princípio da Consunção, pela absorção da pena mais branda, pela pena mais gravosa. Fundou se ainda, entre outros fundamentos, no fato de que após a apuração anual não há que se falar

em obrigatoriedade do recolhimento por estimativa, pois o tributo já foi apurado, sendo as estimativas por ventura recolhidas, apenas parte do cálculo para se chegar a base imponible.

A decisão ora recorrida ementou-se contrária aos argumentos do contribuinte no que se replica abaixo:

(...)

Em razão da decisão promulgada, o contribuinte respeitosamente vem à presença da 1ª Seção/CARF, para requerer a prescrição intercorrente do julgamento da impugnação, e a validação dos precedentes e fundamentos arguidos inicialmente, conforme a seguir passará a expor.

PRELIMINARMENTE.

DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

D. Julgadores, a IMPUGNAÇÃO foi promovida em 27/10/2014, ou seja, a expiração do prazo para constituição do crédito tributário que é de cinco anos, encerrou-se em 27/10/2019. Visto que a decisão é de abril/2020 e que o contribuinte foi intimado em 07/09/2020, tem-se que tudo deu-se fora do prazo estabelecido pela legislação.

Há muito os contribuintes pleiteiam a aplicação da prescrição intercorrente ao processo administrativo fiscal, tendo em vista que a Fazenda Pública não possui um prazo ad eternum para exercer o controle de legalidade sobre seus atos — in casu, decidir impugnações e recursos administrativos opostos a lançamentos de créditos tributários, pois a demora excessiva nas decisões dos órgãos julgadores, sem qualquer justificativa plausível, lhes causa sérios transtornos, tais como o acúmulo de juros que muitas vezes acabam por ultrapassar de forma significativa o valor do principal, sendo indevida a permanência por tempo demasiado na incerteza da cobrança do crédito tributário.

Por prescrição intercorrente entende-se como “o desaparecimento da proteção ativa ao possível direito material postulado” decorrente da “inércia continuada e ininterrupta no curso do processo por seguimento temporal superior àquele em que se verifica a prescrição em dada hipótese”.

Em outros termos, a prescrição intercorrente nada mais é do que a efetivação dos princípios constitucionais da eficiência, segurança jurídica e duração razoável do processo, cujo último foi introduzido no texto constitucional quando da promulgação da EC 45/2004 para elevar tal direito ao nível de garantia fundamental do contribuinte.

Não é razoável portanto negar a aplicação da prescrição intercorrente aos processos administrativos, sob o fundamento de ausência de constituição definitiva do crédito tributário (artigo 174 do CTN) e de previsão legal.

A questão possui inúmeras razões para o reconhecimento da sua aplicação ao PAF, inclusive de ordem econômico-constitucional, pois, em última análise,

promove, invariavelmente, a eficiência da arrecadação tributária através da celeridade dos atos da administração pública. Senão vejamos.

Sendo o lançamento o ato pelo qual o agente competente averigua a ocorrência do fato descrito na norma, apurando o crédito tributário, formalizando-o e informando o seu destinatário, ou seja, verdadeiro processo de posituação do direito<sup>4</sup>, as impugnações e recursos administrativos não suspendem a sua constituição, mas tão-somente a exigibilidade, pois aquele é pressuposto deste.

É o que leciona a doutrina nacional:

(...)

Tanto é assim que o Código Tributário Nacional prevê a constituição do crédito tributário como pressuposto para suspensão da exigibilidade, ainda que aquela se dê unicamente para prevenir a decadência, verbis:

(...)

Como visto, verificada a inércia dos órgãos julgadores administrativos, a prescrição intercorrente merece ser reconhecida.

De igual modo, não se sustenta o argumento de que a ausência de previsão legal expressa não autoriza o seu reconhecimento na esfera administrativa. Isso porque, “o fato de não haver uma norma dispondo especificamente acerca do prazo prescricional, em determinada hipótese, não confere a qualquer pretensão a nota de imprescritibilidade”, cabendo ao intérprete “buscar no sistema normativo, em regra através da interpretação extensiva ou da analogia, o prazo aplicável” (artigo 108 do CTN), ou, no mínimo, proceder à aplicação dos princípios constitucionais (por exemplo, duração razoável do processo e segurança jurídica) — verdadeiros direitos e garantias do contribuinte, cuja eficácia é plena.

Qualquer previsão expressa trataria a metodologia de aplicação e não da instituição inaugural para o contexto administrativo, pois este, já está submetido a uma regra superior a qual todos os demais atores da sociedade civil também se movimentam e estão subordinados.

Assim sendo D. Julgadores, requer seja reconhecida a prescrição intercorrente do julgamento em questão, tornando sem efeito o direito da Fazenda constituir o crédito com base na autuação, o direito de instituir o crédito.

#### DO MÉRITO DO RECURSO

O mérito do presente RECURSO versa sobre as multas aplicadas no âmbito das autuações fiscais federais, com ênfase na questão da concomitância de multas isoladas decorrente do não recolhimento dos valores devidos, a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL (artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96), e de multas de ofício, cobradas em razão da falta de pagamento/recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata do tributo (artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96).

O recurso é cabido uma vez que há precedentes no CARF posicionando-se acerca da aplicabilidade da Súmula Carf nº 105, após a edição da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007).

A Lei nº 9.430/96 extinguiu o regime mensal de apuração do IRPJ (substituindo-o pelo trimestral), mas possibilitou às empresas optantes do lucro real realizarem recolhimentos mensais calculados sobre bases estimadas, a título de antecipação do tributo que será devido após fato gerador, os quais serão compensados após o término do período de apuração, e verificado se haveria ainda saldo positivo de tributo a ser recolhido, ou saldo negativo, a ser compensado nos exercícios subsequentes.

Desse modo, não adimplindo as estimativas mensais de IRPJ e CSLL, bem como não pagando os mesmos tributos após o término do período de apuração, os contribuintes recebiam duas sanções distintas, as quais eram objeto de contestação no âmbito do Carf.

A corrente que prevalece no Carf, é a de que uma vez finalizado o período de apuração, a base imponível da penalidade desapareceria, já que absorvida pelo crédito tributário constituído, pois as estimativas nada mais seriam do que o recolhimento antecipado do tributo que só nasceria posteriormente. Nessa linha, aplicar-se-ia o princípio da consunção entre essas sanções, de modo a ser cobrada apenas a multa de ofício devida, após o término do exercício. O julgado ora recorrido contraria todos os precedentes mencionados.

Tamanha a consolidação do entendimento, que a matéria foi objeto da Súmula Carf nº 105, a qual reiteramos no presente contexto: "A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no artigo 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 obstante, a Lei nº 9.430/96 sofreu diversas alterações, dentre as quais deve-se destacar a Lei nº 11.488/2007, verbis:

(...)

Essa alteração, conforme estabelecido na exposição de motivos da MP nº 351/2007, teve como finalidade expressa "reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa".

A despeito da exposição de motivos mencionada acima, diversos precedentes do Carf passaram a entender que a Súmula Carf nº 105 teria sido superada pela edição da Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, não se aplicando a fatos geradores posteriores à sua vigência. A partir da adoção de premissa da inaplicabilidade da súmula (de observância obrigatória pelos conselheiros), têm-se entrado na análise do mérito da questão, negando-se a aplicação da consunção entre as sanções.

Contudo, a lealdade à sumula resiste inclusive no CSRF, bem como igualmente pode ser verificado no precedente do CARF, Acórdão nº 1301-003.0208, pelo entendimento de que as hipóteses do inciso II, "a" e "b" do artigo 44 não são novas hipóteses de cabimento de multa, mas apenas formas distintas de aplicação, na hipótese de nada haver a ser cobrado a título de tributo — daí serem multas cobradas isoladamente, reconhecendo-se para o caso dos tributos por estimativa, a aplicabilidade do princípio da consunção onde a multa de ofício abstém a aplicação da multa isolada.

É o que defende o Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.499.389/PB e REsp nº 1.496.354/PR):

(...)

A CSRF mantém que para que haja a incidência da multa isolada deve ser verificado se haveria a necessidade de recolhimento do tributo. Sob o Sistema De Estimativa Mensal previsto em Lei, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciados por balancetes de suspensão (art. 29, Lei 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo- sob a forma estimada- não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

E aqui não nos parece ser a existência ou não de prejuízo fiscal o fator impeditivo da multa isolada, já que, se esta somente se faz aplicável ao longo do próprio ano-calendário, não poderia a autoridade fiscalizadora prever se haveria a geração de novo prejuízo fiscal ou a utilização de prejuízo fiscal acumulado ao término do período anual.

Importante destacar que, ao restringir a aplicação de multa isolada apenas aos casos em que a fiscalização atue no próprio ano-calendário onde constatou a ausência de recolhimento por estimativa mensal (e ainda que a ausência de antecipação refira-se a pagamento que efetivamente deveria ocorrer, não se tratando de suspensão), as decisões referendadas pela CSRF, não estariam deixando de atender ao disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996, mas, ao contrário, estaria garantindo interpretação compatível com os demais dispositivos que tratam da apuração de IRPJ baseados no lucro real anual.

#### REQUERIMENTO

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

Termos em que,

Pede deferimento

TRIAD SOFT CONSULTORIA E COMERCIO DE INFORMATICA LTDA

(...)"

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

### Da Prescrição Intercorrente

A Contribuinte asseverou que apresentou impugnação no dia 27/10/2014 e que a expiração do prazo para constituição do crédito tributário que é de cinco anos, encerrou-se em 27/10/2019.

Pontuou que a decisão do julgamento foi em abril/2020 e que a contribuinte foi intimada em 07/09/2020, e que tudo ocorreu fora do prazo estabelecido pela legislação.

Pleiteou assim, o reconhecimento da prescrição intercorrente do julgamento, bem como que seja tornado sem efeito o direito da Fazenda constituir o crédito com base na autuação.

Passemos ao exame das alegações da Recorrente.

A Recorrente aduz ter ocorrido a incidência da prescrição intercorrente, vez que foi ultrapassado o prazo estabelecido pela norma regente para o julgamento do processo e para a constituição do crédito tributário.

Assim, cabe analisar o caput do artigo 174 do CTN, senão vejamos:

“Art. 174. A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 05 (cinco) anos contados da data da sua constituição definitiva”.

Como se observa do artigo em comento, o prazo prescricional começa a ser contado da constituição definitiva do crédito tributário, que se dará com o encerramento do processo administrativo fiscal.

Outrossim, no presente caso não houve a constituição definitiva do crédito tributário, não havendo assim como se aplicar o disposto no artigo 174 do CTN.

Além disso, a Súmula vinculante CARF nº. 11, de observância obrigatória a membros desse Colegiado, determina que não se aplica o instituto da prescrição intercorrente a processos administrativos fiscais, senão vejamos o seu inteiro teor:

“Súmula CARF nº. 11:

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº. 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 103-21113, de 05/12/2002 Acórdão nº 104-19410, de 12/06/2003  
Acórdão nº 104-19980, de 13/05/2004 Acórdão nº 105-15025, de 13/04/2005  
Acórdão nº 107-07733, de 11/08/2004 Acórdão nº 202-07929, de 22/08/1995  
Acórdão nº 203-02815, de 23/10/1996 Acórdão nº 203-04404, de 11/05/1998  
Acórdão nº 201-73615, de 24/02/2000 Acórdão nº 201-76985, de 11/06/2003”.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente suscitada.

### **Da Impossibilidade de Concomitância da Multa Isolada e da Multa de Ofício**

Aduziu a Contribuinte que “o mérito do presente RECURSO versa sobre as multas aplicadas no âmbito das autuações fiscais federais, com ênfase na questão da concomitância de multas isoladas decorrente do não recolhimento dos valores devidos, a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL (artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96), e de multas de ofício, cobradas em razão da falta de pagamento/recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata do tributo (artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96)”.

Sustentou que “o recurso é cabido uma vez que há precedentes no CARF posicionando-se acerca da aplicabilidade da Súmula Carf nº 105, após a edição da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007)”.

Pontuou que “ao restringir a aplicação de multa isolada apenas aos casos em que a fiscalização atue no próprio ano-calendário onde constatou a ausência de recolhimento por estimativa mensal (e ainda que a ausência de antecipação refira-se a pagamento que efetivamente deveria ocorrer, não se tratando de suspensão), as decisões referendadas pela CSRF, não estariam deixando de atender ao disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996, mas, ao contrário, estaria garantindo interpretação compatível com os demais dispositivos que tratam da apuração de IRPJ baseados no lucro real anual”.

Pois bem.

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96, vinculam-se a infrações de natureza distinta. Conforme se verifica da inteligência do artigo 44 (“serão aplicadas as seguinte multas” “I...III”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”, valorada em 75% “sobre a totalidade ou diferença de

imposto ou contribuição”, outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É de suma importância elucidar que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430/96) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano- calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração.

E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixa de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos, O tributo não pago, decorre da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II da referida norma legal citada.

No inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento, §§ 1º e 2º do artigo 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50%.

Assim, pode-se concluir que são duas normas distintas e autônomas que punem em diferentes graus, ilicitudes diversas.

No que tange a aplicação da Súmula CARF nº. 105 que versa sobre a cumulação de multas, cabe esclarecer que o período em discussão, qual seja, 2011, é posterior a alteração normativa ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e, portanto, não deve ser alcançado pela Súmula em comento.

Neste diapasão, o entendimento jurisprudencial da CSRF, senão vejamos o teor do Acórdão 9303-010.932:

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.  
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".

Isto posto, as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos. Destaca-se por fim, que a legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

### **Dispositivo**

Isto posto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que apresentou declaração de voto, que lhe deu provimento parcial, somente para afastar a multa isolada, pelas razões de fato e de direito esposadas.

*Assinado Digitalmente*

**Gustavo de Oliveira Machado** – Relator

### **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões de decidir do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pelo nobre julgador, somente no que tange à manutenção da multa de ofício concomitante com a multa isolada, o acompanhando, desde já, nas demais matérias, como passaremos a demonstrar.

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

Por derradeiro, inobstante a procedência da exigência fiscal no que diz respeito ao IRPJ e/ou CSLL, impõe-se reconhecer a 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 base 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 implica, 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 reprimir 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 PARCIAL, somente para afastar a multa isolada, acompanhando o relator quanto às demais matérias, pelas razões de fato e de direito acima espostas.

*Assinado Digitalmente*

**Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**