MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**15504.720344/2011-04**
ACÓRDÃO	1002-004.529 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FACIL COMPUTADORES INDUSTRIA E COMERCIO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO. INSUBSISTÊNCIA.

A insuficiência de pagamento do imposto deve ser apenada com multa de ofício, que é devida pelo descumprimento da obrigação principal, não podendo haver a cumulação com a multa isolada, uma vez que a primeira (infração mais grave) absorve a segunda (infração menos grave), em razão do princípio da consunção.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar a exigência da multa isolada. Apresentou declaração de voto o conselheiro Ailton Neves da Silva.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Original

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto, Leonardo de Andrade Couto (substituto integral), Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, Rafael Taranto Malheiros (substituto integral), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte, mantendo o crédito tributário.

O presente processo trata de Auto de Infração do IRPJ, CSLL, tendo em vista a insuficiência de recolhimento ou declaração, e da Multa Isolada pela falta de recolhimento das Estimativas do IRPJ e da CSLL, no decorrer do ano-calendário de 2008.

Conforme dispõe o relatório do Acórdão da DRJ, o Contribuinte apresentou a Impugnação(fl. 58), em 27 de julho de 2011, nos seguintes Termos:

1. A Impugnação é tempestiva;
2. A Auditor desconsiderou que o crédito tributário em comento foi integramente incluído no parcelamento conforme Lei nº 11.941/2009;
3. Não Admitido a aplicação da Multa de Ofício e a Multa Isolada cumulativamente *(bis in idem*);
4. A Impugnante citou julgados administrativos, para consubstanciar os fundamentos da defesa.
5. Protesta pela realização de quaisquer tipos de prova e pela juntada de novos documento capazes de ilidir o feito fiscal.

A DRJ julgou improcedente a Impugnação apresentada, conforme Acórdão nº 01-35.625, assim ementado:

> **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**
>
> Ano-calendário: 2008
>
> IRPJ. PARCELAMENTO. COMPROVAÇÃO
>
> O parcelamento suspende o crédito tributário, e importa confissão irretratável da dívida, desde que comprovado a sua efetividade.
>
> MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARCELAS MENSAIS DE ESTIMATIVAS. INEXISTÊNCIA DE *BIS IN IDEM* COM A MULTA DE OFÍCIO.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Após o encerramento do período de apuração, é devida multa isolada pelo não recolhimento de parcelas mensais de estimativas no curso do referido período. A aplicação conjunta de multa de ofício no mesmo lançamento tributário, referente a tributo e contribuição devidos ao final do período, não tem o condão de excluir a multa isolada sobre as parcelas mensais de estimativas não recolhidas, haja vista tratarem-se de infrações distintas, possuidoras de tipificação legal específicas a cada uma delas.

PEDIDO DE APRESENTAÇÃO DE NOVAS PROVAS. Preclui o direito de apresentação de novas provas com a interposição da impugnação.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuísse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

CSLL. PARCELAMENTO. COMPROVAÇÃO

O parcelamento suspende o crédito tributário, e importa confissão irretratável da dívida, desde que comprovado a sua efetividade.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARCELAS MENSAIS DE ESTIMATIVAS. INEXISTÊNCIA DE *BIS IN IDEM* COM A MULTA DE OFÍCIO.

Após o encerramento do período de apuração, é devida multa isolada pelo não recolhimento de parcelas mensais de estimativas no curso do referido período. A aplicação conjunta de multa de ofício no mesmo lançamento tributário, referente a tributo e contribuição devidos ao final do período, não tem o condão de excluir a multa isolada sobre as parcelas mensais de estimativas não recolhidas, haja vista tratarem-se de infrações distintas, possuidoras de tipificação legal específicas a cada uma delas.

PEDIDO DE APRESENTAÇÃO DE NOVAS PROVAS. Preclui o direito de apresentação de novas provas com a interposição da impugnação.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuísse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

DOCUMENTO VALIDADO

Cientificada da decisão da DRJ, a empresa contribuinte apresentou Recurso Voluntário, onde apresenta as mesmas razões anteriormente apresentadas na impugnação e requer, ao final o seguinte:

> VII—Do PEDIDO
>
> Por todo exposto, requer a Recorrente que seja conhecido o presente Recurso Voluntário, para, ao final, seja provido *h/ totuin,* reformando-se a decisão recorrida, julgando-se improcedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração ora combatido, sendo a Recorrente exonerada dos gravames decorrentes do litígio, pelo acolhimento da patente inexistência do crédito tributário exigido, na medida em que o montante exigido foi integralmente incluído em regular parcelamento tributário instituído pela Lei n° 11.941/2009, conforme amplamente demonstrado e provado, tudo em conformidade com o direito e os critérios de justiça fiscal.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Andréa Viana Arrais Egypto**, Relator

Juízo de admissibilidade

A empresa contribuinte foi intimada da decisão da DRJ em 09/10/2018 (fl. 115). Embora nos autos conste a informação de juntada do Recurso Voluntário em 22/11/2018 (fl. 119), consta às fls. 137/138 o SEDEX em envio em 08/11/2018 e à fl. 139 consta o despacho que atesta a tempestividade de Recurso.

Dessa forma, verifica-se que o Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito

Conforme se verifica dos autos, o lançamento se refere à exigência do IRPJ e da CSLL, além da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais.

A Recorrente assevera acerca do parcelamento realizado relativo ao IRPJ e à CSLL, e afirma que o débito foi incluído no parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009, pleiteia pela insubsistência do lançamento, além de se insurgir contra a cobrança da multa isolada.

DOCUMENTO VALIDADO

No entanto, conforme bem esclarecido pela decisão de piso, não assiste razão à Recorrente pelos seguintes motivos:

> - Em 06/04/2011, foi emitida uma intimação para o Contribuinte prestar esclarecimentos concernente a falta de recolhimento das estimativas calculadas e os tributos apurados nos encerramento do ano-calendário de 2008 (fl. 19);
>
> - Em 03/05/2011, o Contribuinte atendeu a intimação nos seguintes termos:
>
> Acusamos o recebimento do seu Termo em 20 de Abril passado, e dentro do prazo estabelecido apresentamos os esclarecimentos necessários.
>
> 1- As DCTF's Semestrais foram retificadas, conforme recibo anexo, e os pagamentos dos tributos (IR e CSLL) estão no parcelamento no REFIS IV em fase de consolidação .
>
> Sem mais para o momento, colocamo-nos a seu inteiro dispor.
>
> Respeitosamente,
>
> O Contribuinte não anexou os documentos comprobatórios do pedido de parcelamento.
>
> - O Contribuinte tomou ciência dos autos de Infrações em 27/06/2011.(fl. 55) e só depois, em 11/07/2011, apresentou o Pedido de Parcelamento(fl. 93):
>
> Confirmação recebida via Internet
> pelo Agente Receptor SERPRO
> em 11/07/2011 às 14:05:49 (horário de Brasília)
> **Recibo: 48995989859397760825**
> Efetuado com código de acesso
> CNPJ: 06.325.441/0001-40
>
> Ademais, como vimos acima, somente foram incluídos, no Pedido de Parcelamento, os débitos com as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL dos meses de janeiro, fevereiro, abril, junho e julho. Estes valores só foram objetos do lançamento da Multa Isolada.
>
> Logo, votamos pela manutenção do lançamento, tendo em vista a não inclusão tempestivamente dos débitos no PARCELAMENTO.

Dessa forma, não cabe a alegação da Recorrente quanto à insubsistência do lançamento.

No que tange à insurgência contra a exigência da multa isolada, é importante destacar que referida a multa é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração, consoante a exigência do presente caso.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Nesses casos, deve subsistir tão somente a exigência da multa de ofício.

Entendo que no caso em apreço, cabe a aplicação da Súmula CARF nº 105 que estabelece 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".

Esse entendimento, mesmo após alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/07, no art. 44, da Lei nº 9.430/96 deve prevalecer, conforme entendimento proferido no AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1878192 – SC (Ministro Relator HERMAN BENJAMIN), no sentido de que é vedada a cumulação das multas "isolada" e "de ofício" mesmo após as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007.

Destarte, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que a insuficiência de pagamento do imposto deve ser apenada com multa de ofício, que é devida pelo descumprimento da obrigação principal, e que não pode haver a cumulação com a multa isolada, "uma vez que a primeira (infração mais grave) absorve a segunda (infração menos grave), em razão do princípio da consunção" (AgInt no AREsp nº 1.878.192/SC, AgInt no AREsp nº 1.603.525/RJ, AgRg no REsp n º .576.289/RS, AgRg no REsp nº 1.499.389/PB, AgInt no Resp nº 2.175.740/PB e AgInt no Resp nº 2.197.323/SP).

Nesse contexto, foi emitido o PARECER SEI Nº 1535/2026/MF que trata da dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da PGFN, em relação à matéria "aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas no art. 44, incisos I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007". Em síntese, a PGFN entendeu pela aplicação do princípio da consunção.

Dessa forma, deve ser afastada a exigência da multa isolada

Ante o exposto, por coadunar com o entendimento exarado pelo STJ, no sentido de que a mudança legislativa não trouxe alteração substancial na diretriz da norma jurídica e que e que não pode haver a cumulação da multa de ofício com a multa isolada em razão do princípio da consunção, entendo por afastar a exigência da multa isolada, pelas razões acima expostas.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para afastar a exigência da multa isolada.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Ailton Neves da Silva**

Em que pese o fato de ter acompanhado integralmente a relatora na decisão de mérito, peço licença para discorrer sobre um ponto específico do Voto condutor, relacionado ao cabimento, ou não, de exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ/CSLL.

Historicamente, este relator vinha admitindo a possibilidade de concomitância dessas multas após a edição da Medida Provisória nº 351/2007, em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96:

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
>
> I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
>
> II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
>
> a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;
>
> b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo supra em face da jurisprudência então dominante no CARF, da qual resultou na Súmula CARF nº 105[1]. A redação original da norma dava margem à interpretação de que uma mesma conduta - inadimplemento de obrigação tributária- estaria sendo apenada duas vezes (*bis in idem*), sob o entendimento de que sobre um mesmo substrato fático incidiriam a multa pelo não recolhimento de estimativa e a decorrente do inadimplemento de tributo apurado no encerramento do período-base.

Assim, este relator acolhia a tese de que a Súmula CARF nº 105 ficou adstrita às multas isoladas relativas a períodos anteriores às alterações legislativas, já que todos os Acórdãos

[1] 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 CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

precedentes que a consubstanciavam referiam-se a multas isoladas aplicadas com base na redação original da norma.

Entretanto, a matéria em debate foi objeto de regulação pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Recurso Extraordinário - RE 640452 -, no qual foi fixada tese de repercussão geral no Tema 487, nos seguintes termos (Destaques deste relator):

> Tese:
>
> 1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 3. **Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção**, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem. 4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras.

Depreende-se do trecho destacado, que a Corte Constitucional considera que a multa decorrente de infração tributária de caráter instrumental deve ser absorvida pela multa incidente sobre o inadimplemento da obrigação tributária principal, em face do princípio da consunção. Aplicando-se este racional à questão debatida nos autos, tem-se que a multa por descumprimento de obrigação tributária acessória - no caso, a falta de recolhimento de estimativas mensais - deve ser absorvida pela multa decorrente do inadimplemento da obrigação tributária principal - no caso, a falta de pagamento ou pagamento a menor de IRPJ/CSLL apurados no encerramento do período-base.

Para fundamentar esse entendimento, valho-me das razões de decidir expressas na Declaração de Voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, no julgamento do acórdão nº 9101-007.586 – CSRF/1ª TURMA, de 13/05/2026, reproduzida na íntegra, a seguir:

> **Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto**
>
> Em que pese meu entendimento pessoal sobre a possibilidade de cumulação de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas com multa de ofício proporcional, tendo em vista o decidido pelo STF no Tema nº 487, passo a adotar tal entendimento.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

I. Antecedentes e Evolução do Tema nº 487 pelo Supremo Tribunal Federal

É fundamental contextualizar a gênese da controvérsia examinada pelo Egrégio STF para melhor compreensão do deslinde da presente controvérsia. O debate teve origem no Recurso Extraordinário nº 640.452/RO, em que se discutia a constitucionalidade de sanção isolada de 40% sobre o montante da operação, aplicada pelo Estado de Rondônia em razão da ausência de emissão de notas fiscais em operações tributadas.

Em um primeiro momento, o Ministro Luís Roberto Barroso, relator original, sugeriu a fixação de um teto rígido de 20% sobre o valor do imposto, valendo-se da analogia com multas moratórias e com o precedente relativo ao atraso na entrega de DCTFs. Entretanto, ***a corrente que se sagrou vitoriosa*** foi a divergência inaugurada pelo Ministro Dias Toffoli. Embora tenha estabelecido balizas quantitativas mais elevadas (variando de 60% a 100% do tributo), Sua Excelência introduziu vetores qualitativos determinantes para mitigar o caráter confiscatório das punições e assegurar a proporcionalidade das multas.

O pilar central da tese vencedora, consolidado expressamente em seu item 3, estabelece que a aplicação de penalidades por descumprimento de deveres instrumentais deve observar, obrigatoriamente, o ***princípio da consunção*****.** A referida tese vencedora, restou assim consignada:

1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes. ***3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção****, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem. 4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras.*

II. **O Princípio da Consunção e a Referência a julgados do STJ**

O ponto fulcral deste voto reside na fundamentação utilizada pelo Ministro Toffoli para incluir o princípio da consunção na tese de repercussão geral.

Embora a tese vencedora mencione “multa por descumprimento de deveres instrumentais” - o que poderia trazer dúvidas quanto à classificação dos recolhimentos por estimativas -, ao fundamentar seu posicionamento, Sua Excelência adotou expressamente precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ), notadamente o decidido no **REsp nº 1.499.389/PB** e no **REsp nº 1.496.354/PR**.

Esses precedentes do STJ tratam de situação jurídica e fática absolutamente alinhadas à que ora analisamos: a impossibilidade de cumulação da multa isolada - de que trata o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96 - com a multa de ofício proporcional lançada em relação à diferença de imposto lançado de ofício (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96).

O primeiro precedente citado (RESP nº 1.496.354/PB) tratava da multa isolada por falta de recolhimento de carnê-leão, mas os fundamentos e a própria ementa do julgado não fizeram qualquer diferenciação quanto às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL ou de carnê-leão, posto que ambas as hipóteses se encontram no mesmo dispositivo legal (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96). Confira-se a ementa do julgado:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.496.354 - PR

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos 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".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8° da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2° 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

No AgRg no REsp nº 1.499.389/PB, o caso examinado abordava especificamente a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas cumulada com multa de ofício proporcional, sem qualquer distinção à discussão travada nos presentes autos. Veja-se a ementa desse precedente:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.499.389 - PB

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

Ora, resta evidente que a lógica da consunção, acolhida pelo STF via precedente do STJ, o STJ assentou que a infração mais grave — consistente no não recolhimento do tributo ao final do exercício — absorve a infração preparatória, relativa à ausência de recolhimento das estimativas mensais, aplicando-se, assim, a lógica do princípio da consunção.

Desse modo, a manutenção de ambas as penalidades configuraria *bis in idem* e afrontaria a proporcionalidade sancionatória.

A meu sentir, a dúvida que eventualmente subsistia quanto ao alcance do princípio da consunção em relação às multas por descumprimento de deveres instrumentais não mais se sustenta, justamente porque os precedentes utilizados pelo Ministro Dias Toffoli referem-se diretamente às multas isoladas por ausência de recolhimento de estimativas e de carnê-leão, previstas no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Por oportuno, registro que nem mesmo a Receita Federal e a PGFN apresentam posição inteiramente uniforme quanto à natureza jurídica dos recolhimentos por estimativa, se obrigação principal ou acessória. Nesse sentido, o Parecer SEI Nº 108/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME[2], corroborando as conclusões do Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, reconhece que os valores apurados por estimativa não se qualificam propriamente como crédito tributário, mas como mera antecipação do pagamento do tributo devido ao final do período de apuração. Confira-se:

"13. Ao final do período ocorre à substituição das estimativas pelo ajuste anual, não existindo liquidez e certeza na estimativa, razão pela qual é impossível a inscrição e cobrança das estimativas, conforme exposto no Parecer PGFN/CAT n.º 1.658/2011, do qual extraímos o trecho a seguir:

'28. Ocorre que, como visto e reiterado, os valores do IRPJ e da CSLL apurados p o r estimativa não se qualificam como crédito tributário, mas como mera antecipação do pagamento deste.

[2] Disponível em: < http://dadosabertos.pgfn.gov.br/Portal_da_Cidadania_Tributaria/Parecer%20SEI%20n%c2%ba%20108-2019-CAT-PGACTP-PGFN-ME%20-%20P%c3%9aBLICO-DOCUMENTO%20RECLASSSIFICADO.pdf>. Acesso em: 28 maio 2026.

29. Assim, ainda que a DCOMP se preste à confissão de dívida, tal confissão não tem o poder de transformar a antecipação do tributo (estimativa) em crédito tributário.

30. Disto decorre que, mesmo declarada esta antecipação do tributo como débito (e até confessada), em não sendo homologada a compensação ela é tida por inexistente, tendo como efeitos o não pagamento e a não extinção desta parte do crédito tributário, a teor do art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional.

31. Conclusivamente, ***o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário*** e assim não se converteu pelo fato de ter sido objeto de DCOMP, não se sustentando como líquido e certo, inclusive porque é necessário o ajuste, ao final, para apuração do saldo do imposto. *[destaques ora inseridos]*

32. De fato, conforme preceitos do art. 2º c.c. art. 6º da Lei no 9.430, de 1996, caso não recolhido ou pago a menor o valor da antecipação mensal dos tributos, é necessária a apuração destes ao final (31 de dezembro ou na data do encerramento das atividades ou dos demais eventos indicados na lei), com previsão de penalidade pecuniária, ainda que a pessoa jurídica venha a apurar prejuízo no balanço.

33. A propósito, não é desarrazoado prever a ocorrência de situação em que os valores antecipados sejam superiores ao valor do tributo devido, hipótese que reforça a conclusão de inexistência de certeza e liquidez das referidas antecipações'.

14. A mesma conclusão foi adotada no Parecer PGFN/CAT n.º 193/2013, conforme excerto a seguir:

'12. A existência da compensação não implica em sua possibilidade de cobrança, afinal, ao ser concluído o exercício, a estimativa é substituída pelo imposto apurado, consoante exposto no Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011 e assim como é definido pela própria Receita Federal do Brasil no Art. 16 da Instrução Normativa SRF Nº 093, de 24 de Dezembro de 1997:

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto'".

15. O IRPJ e a CSLL substituem as estimativas, contudo, é possível que os valores relativos à estimativa tenham sido compensados e computados como pagamento no momento do ajuste anual, contudo, essa compensação pode não ser homologada, ocorrendo a decisão após a apuração do lucro real. Assim, tratar-se-iam de valores referentes a tributo consolidados com o ajuste anual, não mais de mera estimativa do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro".

Conforme se observa, a própria PGFN conclui que "o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário".

No citado Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, inclusive, há um tópico nominado "*II. Transformação da Estimativa em Tributo*".

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

É certo que existe extrema dificuldade de se definir a qual tipo de obrigação tributária melhor se enquadrariam os pagamentos de estimativas (obrigação principal ou acessória).

De toda forma, no julgamento do Tema 487 pelo STF, concluo que não há como excluir-se as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas da aplicação do princípio da consunção, pois a inclusão de tal exegese na tese vencedora baseou-se em precedente do STJ sobre a impossibilidade de cumulação dessa penalidade isolada com multa de ofício proporcional, esta calculada sobre IRPJ/CSLL devidos ao final do ano-calendário.

É importante notar que, embora o Ministro Cristiano Zanin tenha acompanhado a tese vencedora, ele manifestou em seu voto uma ressalva no sentido de que as multas por falta de estimativa (art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996) estariam fora do escopo do julgamento por não se referirem a "deveres instrumentais".

Todavia, com a devida vênia, tal posição revela-se contraditória, pois, ao mesmo tempo em que tentou excluir as estimativas do conceito de obrigação acessória, o Ministro Zanin concordou com as ponderações do Ministro Toffoli sobre a consunção, as quais se sustentam justamente na jurisprudência do STJ que veda a cumulação dessas exatas multas.

Prevalece, portanto, a fundamentação do Redator do Acórdão, Ministro Toffoli, que na fixação da tese vencedora do Tema 487, vinculou seu entendimento à jurisprudência pacificada do STJ sobre a absorção das multas isoladas de estimativa pela multa de ofício.

III. Conclusão

Considerando que o STF, em sede de Repercussão Geral, determinou a observância obrigatória do princípio da consunção na aplicação de multas isoladas, e que a *ratio decidendi* do voto vencedor remeteu diretamente ao precedente do STJ que proíbe a cumulação da multa isolada por falta de estimativas com a multa de ofício proporcional, a manutenção da penalidade isolada no presente caso - em que pese a dúvida que outros conselheiros possam ter sobre seu alcance - a meu sentir, afronta a tese fixada no Tema nº 487.

Ante o exposto, voto pelo **cancelamento da multa isolada**, em estrita observância ao princípio da consunção e ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal.

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva

Nesse quadro, o cancelamento da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas é medida que se impõe.

Vale lembrar que, não obstante o entendimento destoante deste relator sobre a matéria, a fixação da tese proferida na sistemática da repercussão geral no Tema 487 impede a adoção de tese divergente pelos membros deste Conselho a partir do trânsito em julgado da Decisão - ocorrido em 24/04/2026[3] -, em face da aplicação do art. 98 do RICARF (Destaques deste relator):

> Art. 98. **Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar** tratado, acordo internacional, **lei ou decreto**. Parágrafo único. **O disposto no caput não se aplica** aos casos de tratado, acordo internacional, **lei ou decreto que**:
>
> I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou
>
> II - **fundamente crédito tributário objeto de**:
>
> a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
>
> b) **Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal** ou do Superior Tribunal de Justiça, **proferida na sistemática da repercussão geral** ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
>
> c) (...)
>
> (...)

Ante o exposto, voto pelo **cancelamento da multa isolada**, em estrita observância ao princípio da consunção, ao entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal e ao RICARF.

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva

3 https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4071634&numeroProcesso=640452&classeProcesso=RE&numeroTema=487

DOCUMENTO VALIDADO

Original