



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



|                    |                              |
|--------------------|------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>12448.724528/2017-54</b>  |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 9101-007.513 – CSRF/1ª TURMA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 22 de janeiro de 2026        |
| <b>RECURSO</b>     | ESPECIAL DO PROCURADOR       |
| <b>RECORRENTE</b>  | FAZENDA NACIONAL             |
| <b>INTERESSADO</b> | PRIOR BRAVO LTDA             |

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

Ano-calendário: 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

INTERESSE RECURSAL DA FAZENDA NACIONAL. Ainda que as infrações subsistentes não resultem, mais, em falta de recolhimento de estimativas, se as multas isoladas foram exoneradas no acórdão recorrido apenas em razão da impossibilidade de sua exigência concomitante com a multa de ofício, a Fazenda Nacional tem interesse em ver solucionada a divergência na interpretação da legislação tributária com vistas a, minimamente, desconstituir a decisão como paradigma de futuros dissídios jurisprudenciais.

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

A partir do ano-calendário 2007, 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.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior e Jandir José Dalle Lucca que votaram por negar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa - Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir José Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro e Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-006.033, na sessão de 21 de setembro de 2022, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, a) Quanto ao recurso de ofício: Por unanimidade de votos, negar-lhe provimento; b) Quanto ao recurso voluntário: b.1) Quanto às preliminares: Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas; b.2) Quanto ao mérito: Dar provimento parcial ao recurso voluntário para: b.2.1) Quanto à infração 05 (decorrente da glosa de despesas com Exploração de Bloco): Por maioria de votos, cancelar a infração, nos termos do voto da Relatora, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que mantinha a infração. Votou pelas conclusões o Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior; b.2.2) Quanto à infração 07 (multas isoladas): por determinação do art. 19-E da Lei nº. 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, cancelar a infração. Vencidos os Conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite (Relatora), Heitor de Souza Lima Junior, Rafael Taranto Malheiros e Lizandro Rodrigues de Sousa, que mantinham a infração. Designado para redigir o Voto Vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2012

LANÇAMENTO. NULIDADE POR PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O lançamento atendeu aos preceitos legais e contém a descrição dos fatos, a fundamentação ou a motivação da infração e a capitulação legal, entre outros requisitos, que permitiram que o contribuinte exercesse o contraditório e o direito de defesa. Não tendo havido prejuízo ao contraditório e à ampla defesa, restam afastadas as nulidades arguidas.

GLOSA DE DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONTABILIDADE E ASSESSORIA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A efetiva prestação de serviços atrelados às áreas contábil, fiscal, financeira, entre outros ainda que tenham caráter imaterial, podem ser comprovados de forma inequívoca por vários documentos, como relatórios, e-mails, atas de reuniões, indicação das pessoas que prestaram o serviço, entre outros. A ausência da comprovação de forma inequívoca, justifica a manutenção da glosa.

GLOSA DE DESPESAS. DESPESAS OPERACIONAIS. INCIDENTE NA BACIA DE CAMPOS. DEDUTIBILIDADE.

Há de se reverter a glosa das despesas, quando o contribuinte logra êxito em comprovar o abandono do poço e, por conseguinte, tratar-se de despesas incorridas para reparo de danos e manutenção do Campo petrolífero, justificando-se sua dedutibilidade naquele ano-calendário.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

LANÇAMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA.

Aplica-se à CSLL a mesma conclusão em referência ao IRPJ por se tratar de idêntica matéria fática.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2012

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. POSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA COM IRPJ.

Os pagamentos foram efetivados sem que tivesse ocorrido a efetiva prestação do serviço, configurando o pagamento sem causa. A lei determina que nas hipóteses de pagamento sem causa, há de se efetivar a retenção na fonte.

Trata-se de hipótese de incidência distinta do IRPJ, na qual a Recorrente não atua como contribuinte, mas sim como responsável pela antecipação dos tributos devidos pela pessoa beneficiária do pagamento.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro do ano-calendário 2012 a partir da constatação de despesas indedutíveis, com exigência associada de IRRF sobre pagamentos sem causa, bem como de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais. A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou parte da exigência e submeteu a exoneração a reexame necessário (e-fls. 3388/3475). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso de ofício e deu parcial provimento ao recurso voluntário para afastar parte das glosas e as multas isoladas por falta de recolhimento e estimativas (e-fls. 3993/4047).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 22/11/2022 (e-fl. 4048) e em 14/12/2022 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 4049/4068 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 4072/4083, do qual se extrai:

Suscita-se divergência quanto à possibilidade ou não de se exigir a multa isolada, por não recolhimento de estimativas, cumulada com a multa de ofício pela diferença de tributo no final do período-base (período posterior à edição da Medida Provisória nº 351/2007).

Indicados como paradigmas de divergência os acórdãos nº 9101-003.596 (processo 10380.733025/2011-81 – sessão de 10/05/2018) e nº 9101-000.947 (processo 10120.005430/2001-02 - sessão de 29/03/2011).

Os paradigmas atendem aos requisitos formais previstos no Regimento Interno do CARF, vez que emanados de colegiados distintos do que prolatou a decisão recorrida, não reformados até a data de interposição do apelo especial, e não contrários a Súmula do CARF ou decisão definitiva vinculante.

[...]

Passa-se ao exame.

A divergência é proposta nos seguintes termos:

[...]

O primeiro paradigma, acórdão nº 9101-003.596, de fato expressa interpretação divergente da adotada no acórdão recorrido.

Tanto lá como aqui examinava-se a possibilidade de exigência de multa isolada (pela não antecipação de estimativa) cumulada com a multa de ofício (pela diferença de tributo no encerramento do exercício), relativamente a período de apuração posterior à edição da MP no 351/2007 (convertida na Lei no 11.488/2007), que deu nova redação ao art. 44, II, “b” da Lei no 9.430/1996.

De um lado, o acórdão recorrido nega a possibilidade de exigência cumulativa das multas isolada e de ofício, e afasta a primeira com fundamento no princípio da consunção. Extrai-se do voto vencedor:

[...]

De outro lado, o paradigma nº 9101-003.596 admite a exigência cumulativa das multas entendendo que penalizam infrações distintas; registra que não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que esta se limita ao período anterior às alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996; e refuta a tese da consunção. Reproduz-se o suficiente do voto paradigmático:

[...]

Já o segundo paradigma, acórdão nº 9101-000.947, afastou a multa isolada em razão de, naquele caso, os fatos geradores serem anteriores ao advento da MP nº 351/2007 (ano-base 1998). O voto condutor reporta-se à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, observando que esta estabelecia, para a multa isolada, a mesma base de incidência da multa de ofício (“totalidade ou diferença de tributo”). Não obstante, o voto paradigmático ressalva expressamente que, a partir de 2007 (com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/2007 dada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007), é cabível a exigência de multa isolada sobre estimativas não pagas, cumulativamente com a multa de ofício pela diferença de tributo no fim do ano-base. Precisamente por esta ressalva a Procuradoria da Fazenda submete o acórdão nº 9101-00.947 como segundo paradigma de divergência.

[...]

Embora as conclusões do acórdão recorrido e do segundo paradigma sejam aparentemente coincidentes - afastamento da multa isolada - é forçoso reconhecer que são materialmente divergentes no que tange à interpretação da legislação aplicável a partir de 2007. Considerando que o paradigma no 9101-000.947 também discorre sobre a nova redação do art. 44 da Lei no 9.430/2007 e sinaliza que a consequência desta é a possibilidade da exigência concomitante das multas isolada e de ofício a partir de 2007, reconhece-se divergência frente ao acórdão recorrido.

Destacam-se trechos do voto condutor do paradigma nº 9101-000.947:

[...]

Demonstrado, portanto, dissídio interpretativo entre Turmas que justifica o reexame da matéria em via especial.

Conclusão Pelo exposto, propomos que SEJA DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda.

A PGFN argumenta que há divergência jurisprudencial porque o Colegiado *a quo* entendeu que, incidindo a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, incabível é

*a aplicação da denominada multa de ofício isolada, mesmo após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, ao passo que a e. Primeira Turma da CSRF considerou ser legítima, a partir do ano-calendário 2007, a aplicação cumulativa das duas multas, nas bases em que lançadas, uma vez que decorrem de infrações diversas, razão por que não há que se falar em bis in idem.*

Descreve o contexto no qual foi editado o paradigma nº 9101-003.596, e reproduz seu voto condutor para aduzir que:

Note-se que o acórdão recorrido considera incabível a aplicação concomitante da multa de ofício e da denominada multa isolada prevista no art. 44, inc. II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, para o ano-calendário lançado, por entender que, para esse período, deve-se considerar que a infração de não antecipar estaria absorvida pela infração maior de omitir receitas.

Por outro lado, o acórdão apontado como paradigma, considera, em clara divergência com o acórdão recorrido, ser cabível a aplicação da multa de ofício em concomitância com a multa isolada prevista para penalizar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal do tributo com base no regime de estimativa, pela totalidade das suas bases de cálculo, afastando ainda a aplicação da Súmula CARF nº 105.

Sendo assim, o acórdão ora recorrido, ao afirmar que sobre determinada parcela deve subsistir apenas uma das multas, diverge do acórdão paradigma, que entende ser plenamente possível a exigência de ambas as multas, por se referirem a infrações distintas, mormente em face da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

De fato, conforme a tese esposada no acórdão indicado como parâmetro de divergência, a multa de ofício decorre da omissão de rendimentos tributáveis, enquanto a multa isolada decorre do não cumprimento, pelo contribuinte, do regime de antecipação mensal do pagamento do imposto. *(destaques do original)*

Já no paradigma nº 9101-00.947, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais *sinalizou ser possível a cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas após a entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, tendo no caso então sob exame cancelado a exigência da multa isolada por se tratar de período anterior à alteração legislativa.* Conclui, nestes termos, que:

Resta claro, pois, que os órgãos prolores dos paradigmas, em análise de casos similares, interpretaram o art. 44 da Lei nº 9.430/96 de modo diverso ao esposado pela E. Turma Ordinária a quo.

De fato, diferentemente do colegiado a quo, os órgãos prolores dos acórdãos paradigmas consideraram ser possível, a partir de 2007, a cobrança de multa isolada devido ao não recolhimento do imposto sobre a base de cálculo estimada, assim como a cobrança da multa de ofício juntamente com o tributo devido.

Em todos os casos os fatos são similares. Entretanto, as soluções dadas pelos colegiados são inteiramente diferentes.

Dessa forma, uma vez evidenciado o dissídio jurisprudencial existente no que toca à possibilidade, ou não, de aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício a partir de 2007, passa-se a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado nos paradigmas, reformando-se, assim, o v. acórdão ora recorrido. *(destaques do original)*

Apresenta os seguintes fundamentos para reforma do recorrido:

Quanto à possibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa isolada, apresentam-se as seguintes razões.

A Recorrida deve pagar a multa disposta no art. 44, inciso II, alínea “b”, pois não se configura, no presente caso, hipótese que dispense a exigência.

A teor do referido dispositivo legal, a “multa isolada” é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

No caso, não há dúvida de que o Recorrido optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que o Recorrido descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o tributo, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução.

O contribuinte recorrido aduz que não poderia ser exigida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas juntamente com a multa de lançamento de ofício porque não pode incidir duas penalidades sobre a mesma infração.

*Data maxima venia*, há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração ou estaria ocorrendo no caso uma “dupla punição”.

Vale dizer, inicialmente, em suma, que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Por outro lado, vale destacar que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades distintas.

O que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito.

Analisando-se os autos, vê-se que a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro real praticadas pelo sujeito passivo, relativo ao ano-calendário de 2009. Por outro lado, a denominada multa isolada, fundada no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº

9.430/96, foi aplicada em razão do descumprimento, pelo recorrido, do modo de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96), relativo ao ano-calendário de 2009.

Com efeito, as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.

Observe-se, nesse ponto, que essa sistemática de recolhimento se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período. Caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso às receitas decorrentes da arrecadação do IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do Ajuste Anual.

Logo, observa-se que com a sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, o contribuinte desses tributos auxilia a União a fazer frente às despesas incorridas durante o ano-calendário, o que não ocorreria se a referida exação apenas fosse paga no exercício seguinte.

Sob essa ótica, percebe-se que o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo. Sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b” da mesma Lei.

Note-se, nesse ponto, que a multa de ofício somente será devida caso exista imposto a pagar por ocasião do Ajuste Anual. Por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, não reste imposto a recolher, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento da sistemática de pagamento por estimativa do IRPJ e CSLL, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto. É o que se extrai do art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, segundo o qual a multa isolada será devida ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Sendo assim, com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos, pelo regime de pagamento de estimativas, e não, propriamente, por não pagar o IRPJ e a CSLL, até por que, como se percebe da Lei nº 9.430/96, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos.

Por fim, importa destacar que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. Com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual.

Já a multa isolada deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas. Essas antecipações, como o próprio nome diz, não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada neste Conselho Administrativo, são meros adiantamentos do tributo, que será calculado ao final do ano. Como se sabe, nem sempre o conjunto dessas antecipações pagas equivalerá ao tributo efetivamente devido, já que, no cálculo do tributo, feito por ocasião do Ajuste Anual, o contribuinte poderá deduzir determinadas despesas incorridas no decorrer do ano.

Em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum bis in idem. Por consequência é indevida a aplicação do princípio da consunção nesta hipótese.

Portanto, não se pode concluir que estaria havendo dupla penalidade pela mesma falta. *Data maxima venia*, o recorrido cometeu dois atos ilícitos, previstos em lei, e a lei dispõe uma pena para cada um deles.

Se não há nenhuma dúvida de que o recorrido cometeu o ilícito acusado pela fiscalização, como deflui pelo próprio teor da decisão hostilizada e dos elementos colacionados aos autos, não há que se falar em dispensa da punição, apenas porque do contribuinte autuado já havia sido exigida multa em decorrência de outro ilícito. Essa não pode ser a ratio da Lei nº 9.430/96.

Em abono à tese exposta, é importante transcrever o seguinte aresto do TRF 5ª Região que se pronunciou sobre o assunto:

*“Origem: TRIBUNAL - QUINTA REGIAO*

*Classe: AC - Apelação Cível - 385949*

*Processo: 200484000067497 UF: RN Órgão Julgador: Quarta Turma*

*Data da decisão: 08/08/2006 Documento: TRF500122000*

*Fonte: DJ - Data::06/09/2006 - Página::1228 - Nº::172*

*Relator(a): Desembargador Federal Marcelo Navarro*

*Decisão: UNÂNIME*

*Ementa: TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. PROCESSO CIVIL. AUSÊNCIA DE DESPACHO SANEADOR. NÃO APRECIÇÃO DO PEDIDO DE PERÍCIA CONTÁBIL. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA. PRELIMINAR DE NULIDADE DE SENTENÇA REJEITADA. PARCELAMENTO. ALEGAÇÃO DE DUPLICIDADE DE MULTA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. MULTA MORATÓRIA DE 75%. EFEITO CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO PARA 20% (ART. 59 DA LEI Nº 8.383/91). CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS NOS MOLDES DO ART. 20, PARÁGRAFO 3º, CPC.*

1. Não há falar em cerceamento de defesa pela não apreciação do pedido de perícia contábil, levando-se em conta que os pontos controvertidos prescindem de dilação probatória.

2. A ausência de despacho saneador não acarreta nulidade de processo quando não causa dano às partes. Ademais, tal fase não precisa ser necessariamente única, podendo ser o feito saneado ao longo do regular andamento do processo.

**3. Não há aplicação de multa em duplicidade, tendo em vista a natureza diversa da multa de ofício e da multa isolada.**

4. Legalidade na aplicação da taxa SELIC, vez que o art. 161, parágrafo 1º do CTN determina que os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso, tendo a Lei 9.065/95 instituído o permissivo legal para cobrança da referida taxa.

5. A 1ª Seção do STJ, em sede de embargos de divergência do recurso especial, por unanimidade, entendeu pela legalidade da aplicação da taxa SELIC.

6. A aplicação da multa prevista no art. 61, IV, da Lei nº 8.383/91, no patamar de 75%, é desproporcional e tem efeito confiscatório, infringindo o disposto no art. 150, IV, da CF. Redução para 20% do valor das contribuições não recolhidas, por analogia ao art. 59 da Lei nº 8.383/91. Precedentes desta Corte.

7. Levando-se em conta a cumulação da ação declaratória com pedido de repetição de indébito, tem-se que a presente ação assume o caráter condenatório, razão pela qual a condenação em honorários é fixada nos moldes do art. 20, parágrafo 3º, do CPC.

8. É de ser reintegrada a empresa no PAES se a sua exclusão se deu apenas em virtude do não recolhimento da multa no percentual de 75%.

9. Apelações e remessa oficial às quais é negado provimento.” (destacou-se)

Pelo que se extrai da ementa transcrita, verifica-se que a aludida decisão judicial está em consonância com o vem sendo exaustivamente defendido pela Fazenda Nacional: não há óbice à cumulação da multa de ofício com a isolada, por serem penalidades distintas.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, o seguinte, verbis:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”

O fato de estar sendo exigido do contribuinte a multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo não impede a incidência da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos. Sob essa ótica, vê-se que a e. Turma a quo criou nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, qual seja, a

cobrança, concomitante, de multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo, o que não pode ser admitido.

Diante das considerações acima postas, inegável que a decisão externada pelo órgão recorrido diverge do entendimento sedimentado no seio deste Eg. Conselho Administrativo.

Ademais, infere-se que o órgão recorrido procurou atenuar o suposto “rigor” do art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96.

*Data maxima venia*, este raciocínio não deve prevalecer à medida que cria nova hipótese de dispensa de multa isolada, inovando no ordenamento jurídico. Tal procedimento, quando efetuado pelo aplicador da lei, decorre de um juízo de equidade, conforme a autorizada doutrina de ALIOMAR BALEEIRO, *verbis*:

*“Provavelmente, nenhum tema de interpretação e aplicação das leis tem gerado, ao longo dos séculos, tantas controvérsias e dissertações quanto o da equidade, admitida expressamente pelo art. 108, IV do nosso CTN.*

*(...)*

*Essa extrema flexibilidade do ex aequo et bono vem sendo disciplinada, até certo ponto, pela doutrina, que define os casos e limites de sua aplicação. A. Silveira, depois de ponderar que a equidade pode ser considerada sob o ponto de vista sociológico, aponta-lhe as seguintes funções: a) no entendimento dos contratos e práticas costumeiras; b) na interpretação das fontes, com o predomínio da finalidade da lei sobre sua letra, preferindo-se a mais benigna e humana; c) na adaptação da norma às circunstâncias singulares do caso concreto: ‘muitas vezes sucede que a generalidade com que foi concebida a norma impede sua correta aplicação às circunstâncias do caso concreto’; e) (sic) na integração das lacunas da norma, como recurso à insuficiência desta; f) na decisão fora das normas, ex aequo et bono (CC, art. 1.037, p. ex.).*

*(...)*

*Pela equidade, o intérprete e o aplicador não só suprirão a lei silente, mas também interpretarão e adaptarão a lei que se apresentar absurda, em sua impersonalidade e generalidade abstrata, para as condições inusitadas do caso especial concreto.*

*A autoridade fiscal e o juiz, à falta de elementos no art. 108, I, II e III, encontram na equidade, se lhe é concedida expressamente, condição exigida pelo art. 127 do CPC/73, meios de suprir a falta de norma adequada no caso singular, ou mesmo para amortecer essa norma, se nas circunstâncias específicas ou inéditas ela conduzir ao iníquo ou ao absurdo, um e outro inadmissíveis dentro do sistema geral do Direito e da consciência jurídica contemporânea em nosso País ou em nosso tipo de estrutura econômica, política, social e institucional.” (BALEEIRO, Aliomar, in *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª Edição, Forense, pp. 682 e 683. Grifos não constantes do original).*

Ocorre que, como lembra ALIOMAR BALEEIRO, o emprego do juízo de equidade no ordenamento jurídico brasileiro tem que estar expressamente autorizado por lei. Tal dogma é um dos fundamentos do ordenamento pátrio, vez que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inc. II, não admite a existência de

outra fonte do direito senão a lei formal (ou atos equiparados a lei formal, como as medidas provisórias, leis delegadas, e outros previstos no art. 59 da CF/88). Portanto, o aplicador da lei é obrigado a decidir com base na norma disposta, mas pode se utilizar da equidade apenas quando a lei permitir expressamente, conforme se infere do art. 127 do CPC.

Ora, o Código Tributário Nacional permite o uso da equidade pelo aplicador da lei. Com efeito, o CTN prevê que a lei poderá atribuir ao aplicador juízo de equidade para fundamentar a dispensa de créditos tributários. Confira-se:

*“Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:*

*(...)*

*IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso” (Grifos não constantes do original).*

Note-se que o próprio CTN, em seu art. 108, IV, § 2º, dispõe que o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido. Como o art. 108 está inserido no capítulo sobre a interpretação da lei tributária, e também face ao art. 172 acima, pode-se concluir que o Código está consentâneo com o art. 127 do CPC. A equidade somente pode ser utilizada pelo intérprete para a dispensa de crédito tributário quando existe previsão legal que o permita. Fora dessa hipótese, o intérprete não poderá se valer do juízo de equidade para dispensar a exigência de crédito tributário.

Aqui resta claro o óbice para a dispensa da multa exigida do recorrido. Não há, no presente caso, norma específica que permita ao aplicador da lei relevar a cobrança da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96.

De todo o exposto, resta claro que sempre foi cabível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício.

**Entretanto, após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal. Confira-se:**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*

**Assim, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.**

**Frise-se que até as bases de cálculo das citadas multas foram diferenciadas, afastando-se, dessa forma, qualquer alegação de bis in idem. Com efeito, segundo texto dado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor do pagamento mensal, no percentual de 50%, enquanto a multa pelo lançamento de ofício incide 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, no percentual de 75%.**

**Ressalte-se que a alteração legislativa promovida no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 foi objeto de análise pelo tributarista Marcos Vinícius Neder em artigo intitulado “O regime jurídico da multa isolada sobre estimativas”, publicado na Revista Diálogo Jurídico nº 16/2007, tendo assim exposto suas conclusões:**

*“Em razão da reiterada jurisprudência administrativa, a Administração Tributária decidiu propor a edição de Medida Provisória para o aperfeiçoamento da legislação sobre a penalidade isolada por falta de pagamento de estimativas. Nesse sentido, foi editada a MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, que promove a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 no tocante a multa isolada (...).*

*Vê, portanto, que **nova lei alterou a base de cálculo da multa isolada** (inciso II) que passa a incidir sobre o valor do pagamento mensal de estimativa. **Com isso, a aplicação dessa multa não está mais vinculada ao valor do tributo devido ao final do período de apuração do imposto e passa a ser exigida sobre o valor de omissão de recolhimento de estimativa mensal.**”*

**Diante do exposto e considerando que restou plenamente configurado o desrespeito do sujeito passivo ao disposto no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96 e, ainda, que o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007), não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa. (destaques do original)**

**Pede, assim, que o recurso especial seja admitido e provido, *reformando-se a decisão recorrida nos quesitos objeto da presente insurgência.***

Cientificada em 26/05/2023 (e-fl. 4094), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 09/06/2023 (e-fls. 4096/4116) nas quais defende o não conhecimento do recurso especial em face do *entendimento consolidado deste E. CARF contraria à pretensão recursal da Fazenda Nacional*, assim argumentando:

21. O v. acórdão recorrido em nada diverge da interpretação largamente adotada por este E. CARF a respeito do tema, pois reconhece que, mesmo após as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, pelo princípio da consunção, a exigência da multa isolada (inciso II) deve ser absorvida pela multa de ofício (inciso I), **especialmente nos casos em que inexistem valores a serem recolhidos ao final do ano-base**.

22. Especificamente no caso concreto, restou consignado que o não recolhimento da estimativa mensal deve ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir ao final do ano-base, sendo o bem jurídico mais importante a efetivação da arrecadação tributária atendida pelo recolhido do tributo apurado.

23. Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

24. Na tentativa de viabilizar seu Recurso Especial, a D. PGFN apresentou os Acórdãos nº 9101-003.596 (1º acórdão paradigma) e 9101-00.947 (2º acórdão paradigma), supostamente paradigmáticos e demonstrativos de dissidência jurisprudencial em relação ao entendimento adotado no v. acórdão.

25. Ocorre que os paradigmas apresentados no Recurso Especial se reportam a posicionamento ultrapassado adotado pelas C. Câmaras Ordinárias. Essas decisões não espelham o atual entendimento predominante e pacífico deste E. CARF e da C. Câmara Superior.

26. Em primeiro lugar, a Fazenda Nacional sustenta que o entendimento adotado pelo v. acórdão recorrido divergiria do que foi encampado pelo Acórdão nº 9101-005.947 (2º paradigma), o qual manteve a exigência da multa isolada.

27. Ocorre que o referido paradigma, além de não representar o atual entendimento predominante, não guarda qualquer similitude fática com o presente caso. Isso porque, naqueles autos tratava-se de imposição da penalidade por ausência de retenção e recolhimento de IRRF em pagamentos realizados por serviços prestados, a teor do que dispunha o art. 9º da Lei nº 10.426/2002.

28. Não há, no decorrer do referido acórdão, qualquer menção à imposição de multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais. Neste ponto, vale lembrar que, no presente caso, ao contrário do ocorrido no acórdão indicado como paradigma, sequer houve falta de recolhimento de tributo.

29. Sendo assim, como já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

30. E, de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>2</sup>, “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estarse-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

31. Diante da ausência de similitude, inexistente base de comparação e nem mesmo de aproximação entre o aresto paradigmático e o caso ora discutido para fins da comprovação de divergência jurisprudencial necessária.

32. No mesmo sentido caminha o Acórdão nº 9101-003.596 (1º paradigma) que não se presta a servir como prova de dissidência jurisprudencial autorizativa da interposição do apelo especial, na medida em que a situação fática e argumentativa objeto do referido acórdão não guarda similitude com o caso em tela.

33. Isso porque, a conclusão do referido acórdão é clara ao reconhecer a possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício na hipótese de ser constatada a ausência de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário.

34. Neste ponto, repisa-se, não é esse o caso tratado nos autos. Importante frisar que no caso dos autos (i) o período já se encontrava encerrado quando da ciência da lavratura dos Autos de Infração; e (ii) não foi verificado IRPJ e CSLL a pagar ao final do ano-base, tendo o próprio Agente identificado a posição de credora da Recorrida.

35. Resta claro que a jurisprudência dominante deste E. CARF e, como se verá, do A. STJ está alinhada com as razões de decidir do v. acórdão recorrido, o que só reforça o seu acerto ao afastar a imposição da multa isolada e a necessidade de desprovimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

36. Diante de todo o exposto, **resta demonstrado que não foi cumprido o requisito da comprovação da divergência**, não havendo como se conhecer do Recurso Especial, conforme expressamente determina o art. 37 do Decreto nº 70.235/72<sup>3</sup> e art. 67 do RICARF<sup>4</sup>. (*destaques do original*)

<sup>1</sup> CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

<sup>2</sup> EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

<sup>3</sup> Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno: (...) II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

<sup>4</sup> Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. § 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

No mérito, defende que a multa isolada *somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base correspondente*. Concorde com o entendimento expresso no recorrido, vez que os autos de infração foram lavrados depois do encerramento do ano-calendário 2012, conforme jurisprudência que cita, bem como *porque não é permitido ao Fisco exigir a cobrança de multa isolada sobre meras estimativas, sem que seja verificada a existência de saldo de IRPJ e CSLL a pagar ao final do ano-base*. Adiciona que:

46. Ressalta-se, por oportuno, que ao contrário do que tenta fazer crer a D. PGFN, a alteração legislativa promovida pela Lei nº11.488/07 não teve o condão de alterar essa realidade, na medida em que não trouxe alteração material na sistemática originalmente prevista para sua aplicação, que culminou com a edição da Súmula CARF nº 105<sup>5</sup>.

47. A análise dos precedentes que inspiraram a edição da referida Súmula indica que, embora estejamos falando de penalidades por descumprimento de deveres distintos, estamos na esfera de aplicação de penas e, nesta, pelo **princípio da consunção**, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio deve ser absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

48. Sobre o tema, destaca-se também as precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097 **posteriormente a alteração legislativa mencionada pela Fazenda Nacional**:

*“É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.*

*Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.*

*Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.*

*Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos.”*

49. E **por não ter alterado a sistemática que culminou na edição da Súmula CARF 105, a Lei nº 11.488/2007 tampouco alterou a jurisprudência dominante deste E.**

<sup>5</sup> Súmula CARF 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”.

**CSRF e do A. STJ, no sentido de afastar a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção**, conforme ementas a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2011, 2012 RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão sem similitude fática com o aresto recorrido, ou que não favoreça a tese do Recorrente e, portanto, não o aproveita.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão sem similitude fática com o aresto recorrido, ou que não favoreça a tese do Recorrente e, portanto, não o aproveita.

**MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENS AIS. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO OU ABSORÇÃO.**

As multas isoladas, aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais, não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano-calendário. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício, restando as multas isoladas absorvidas por esta. Em se tratando de penas, a punição pelas infração-meio é absorvida pela penalidade aplicada à infração-fim.

(CSRF, Processo nº 16561.720043/2015-84, Acórdão nº 9101-006.284, Sessão de 13.09.2022).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ). Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. SUMULA CARF 105.

A Lei 11.488/2007, muito embora tenha trazido uma nova redação para o texto do artigo 44 da Lei 9.430/1996, não alterou a norma jurídica subjacente a respeito da aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas. A ratio decidendi adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996, e consolidada na Súmula CARF 105, também não foi afetada pela alteração do texto empreendida pela Lei 11.488/2007. Assim, as razões de decidir que inspiraram a edição da

**Súmula CARF 105** hão de ser aplicadas para fatos ocorridos após a edição da Lei 11.488/2007.

(CSRF, Processo nº 11020.720724/2011-12, Acórdão nº 9101-005.692, Sessão de 13.08.2021). *(destaques do original)*

Cita voto condutor do Acórdão nº 9101-005.824 e manifestações do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.496.354/PR, bem como no REsp nº 1.499.389/PB, concluindo que:

55. Em suma, conforme restou comprovado nos autos, ao final do ano-calendário de 2012, a Recorrida apurou saldo negativo de IRPJ e CSLL, por ter recolhido valores estimados superiores ao montante ajustado no momento do encerramento do ano-base.

56. A esse respeito, o próprio Agente Fiscal identificou sua posição de credora, pela existência de saldo negativo de IRPJ e CSLL.

57. Nesse contexto, a análise cuidadosa da legislação aplicável e da jurisprudência deste E. CARF forçosamente leva à conclusão de que a exigência de multa isolada é flagrantemente ilegal, na medida em que não houve falta de recolhimento de tributo.

58. Como tratado acima, é de se observar que a multa isolada somente poderia ser exigida antes do encerramento do ano-calendário a que se refere.

59. Assim, descabe aplicar a multa isolada do artigo 44, inciso II, “b” da Lei 9.430/96, vez que todos os valores devidos pela Recorrida ao final do ano-calendário, de acordo com a própria conclusão a que chegou a D. Fiscalização, foram integralmente quitados, havendo inclusive pagamento a maior.

60. Ao interpretar o artigo 44, II, “b” da Lei 9.430/96, a Fazenda Nacional tenta fazer crer que a aplicação da multa isolada poderia ocorrer em toda e qualquer situação, por supostamente se estar diante de duas penalidades distintas: a primeira pela ausência de recolhimento do imposto e a segunda pelo descumprimento do regime de estimativa.

61. Contudo, tal entendimento é manifestamente equivocado, mesmo após a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007.

62. Como se viu, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória ao ato de reduzir o imposto nº final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

63. Revela-se, portanto, como bem entendeu o v. acórdão, que a imposição da multa isolada se mostra descabida, por dois motivos de fácil constatação: (i) a impossibilidade de se exigir a referida penalidade pela falta de recolhimento de

estimativa após o encerramento do ano-calendário; e (ii) a incontroversa ausência de valores devidos a título de IRPJ e CSLL no final do ano-calendário.

64. Diante do exposto, na remota hipótese de se entender pelo conhecimento do recurso interposto pela D. PGFN, é de rigor o seu desprovimento ante a inegável impossibilidade de se manter a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas mensais quando nem sequer existem valores a serem recolhidos a título de IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário de 2012.

Requer, por tais razões, o não conhecimento do recurso especial ou, então, que lhe seja negado provimento.

A Contribuinte também interpôs recurso especial, mas lhe foi negado seguimento em despacho confirmado em sede de agravo, cientificado à Contribuinte em 11/02/2025 (e-fl. 4414). A informação fiscal que lhe foi dirigida nesta ocasião aponta que: i) subsistiu lucro tributável de R\$ 45.273.937,32 no ano-calendário 2012, integralmente consumido pelo prejuízo fiscal e pela base negativa do período; ii) as estimativas não pagas de R\$ 6.907.434,69 a título de IRPJ e R\$ 2.490.276,48 foram integralmente canceladas, sem interposição de recurso especial pela PGFN; iii) as multas isoladas permanecem com exigibilidade suspensa em razão do recurso especial da PGFN; e iv) restou IRRF lançado no valor de R\$ 862.865,34, o qual foi pago como informado pela Contribuinte às e-fls. 4418/4422.

## VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

### Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte questiona o conhecimento do recurso especial fazendário apontando que: i) o acórdão recorrido também teria afastado as multas isoladas porque *a cobrança das diferenças de tributo sobre as próprias estimativas já foi cancelada*; ii) há *entendimento consolidado deste E. CARF contrario à pretensão recursal da Fazenda Nacional* e os paradigmas indicados reportam *posicionamento ultrapassado adotado pelas C. Câmaras Ordinárias*; iii) o paradigma nº 9101-005.947 trata de *imposição da penalidade por ausência de retenção e recolhimento de IRRF em pagamentos realizados por serviços prestados, a teor do que dispunha o art. 9º da Lei nº 10.426/2002*; e iv) o paradigma nº 9101-003.596 admite a cumulação das penalidades quando há ausência de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário, e no caso *o próprio Agente identificou a posição credora da Recorrida*.

Inicialmente esclareça-se que a divergência jurisprudencial demonstrada pela PGFN teve em conta os paradigmas nº 9101-00.947 e 9101-003.596, sendo impróprios os apontamentos da Contribuinte acerca da dessemelhança do recorrido com o Acórdão nº 9101-005.947.

De toda a sorte, com respeito ao paradigma nº 9101-00.947, a PGFN arguiu que nele *se sinalizou ser possível a cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento estimativas após a entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007*. Referido julgado, porém, já foi rejeitado por este Colegiado, em antiga composição, para caracterização de dissídio semelhante, nos termos do voto condutor do Conselheira Fernando Brasil de Oliveira Pinto no Acórdão nº 9101-005.490<sup>6</sup>:

No que atine ao segundo paradigma, Acórdão nº 9101-00.947, de 2011, entendo que o mesmo não se presta para comprovar a divergência no caso concreto.

Isso porque tal precedente diz respeito a exigência de penalidades isoladas por falta de recolhimento de estimativas relativas ao ano-calendário de 1998, na vigência da redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/96, e, portanto, antes das alterações que passaram a vigor com o advento da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

A menção no voto condutor daquele julgado à nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, se deu como mero argumento de reforço (*obiter dictum*), uma vez que a o novo texto legal sequer vigia à época dos fatos geradores.

Desse modo, tratando-se de planos jurídicos distintos tratados no recorrido e no segundo paradigma, não há que se falar em divergência de interpretação de legislação tributária.

Já com respeito ao paradigma nº 9101-003.596, a Contribuinte destaca que a cumulação não se verificaria porque, no presente caso, *o próprio Agente identificou a posição credora da Recorrida*.

Anote-se, primeiro, que a argumentação recorrentemente desenvolvida pelo redator do voto vencedor do acórdão recorrido - Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza – tem suscitado discussões neste Colegiado acerca da suficiência dos recursos especiais interpostos pela PGFN para sua reversão. No voto condutor do Acórdão nº 9101-006.786<sup>7</sup>, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado assim consolidou as abordagens acerca da questão:

Segundo a recorrente, são dois fundamentos diversos e autônomos do acórdão recorrido, a saber: 1- inexistência de previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual; e 2 –

<sup>6</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

<sup>7</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

impossibilidade de exigência da multa em concomitância com a multa de ofício em face do princípio da consunção.

Observo que, em que pese o voto vencedor traga, preliminarmente, o entendimento do redator designado de que inexistiria previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual, o fundamento que orienta o acórdão recorrido é de fato apenas o segundo apontado pela contrarrazoante, concernente à impossibilidade de exigência da multa em concomitância com a multa de ofício em face do princípio da consunção, conforme espelhado na própria ementa do acórdão, *verbis*:

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO DE 75%. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal e da multa de ofício, haja vista o princípio da consunção.

De fato, o redator do voto vencedor faz algumas conjecturas em seu voto acerca do alcance do dispositivo legal previsto no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996, que não foram postas no recurso voluntário pela contribuinte e sequer foram discutidas no voto vencido apresentado pela relatora, de modo que entendo que se trata de mero *obiter dictum* do redator designado.

O recurso voluntário, neste sentido, foi desenvolvido a partir da afirmação de que *em sua impugnação, o Recorrente demonstrou a improcedência da referida multa dada a impossibilidade da exigência da multa isolada em questão concomitantemente com a multa de ofício, tendo mencionado, nesse sentido, diversas decisões proferidas pela C. 1ª Turma da CSRF.*

Por sua vez, o voto vencido confirma que a discussão se circunscreve a este aspecto:

A Recorrente defende a impossibilidade da exigência da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício. Questiona a decisão da DRJ que fundamentou a imposição da multa na nova redação dada à Lei n. 9.430/96 pela Lei n. 11.488/2007. Invoca o princípio da anterioridade, que a multa só poderia ser aplicada a partir de janeiro de 2008.

Já o voto vencedor traz uma primeira abordagem que, se decorresse de alegação e entendimento contrário do voto vencido, inclusive, dispensaria a apreciação da possibilidade de concomitância, vez que a mencionada ausência de previsão legal para exigência da multa isolada já bastaria para afastá-la em qualquer hipótese de infração que afetasse a apuração das antecipações depois do encerramento do exercício, sem necessidade de se adentrar à discussão acerca da concomitância.

Confirmam-se os excertos abaixo extraídos do voto vencedor:

[...]

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas

efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta multa isolada foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

[...] (g.n.)

Na sequência do seu voto, após externar o seu entendimento acerca do alcance do dispositivo, o redator do voto vencedor trata da tese discutida no voto vencido acerca da possibilidade de exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício, *verbis*:

[...]

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, 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.”***

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada,

mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente. Este foi o entendimento da I. Relatora.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

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 não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se (sic) a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp 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. 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (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.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

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

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de 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 as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso

l), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

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

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida 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.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

[...]

Do exame na íntegra do acórdão (ementa, relatório, voto vencido e voto vencedor) entendo que o fundamento que orientou a decisão do colegiado *a quo* é aquele que foi espelhado na ementa do acórdão e que foi extensamente abordado no voto vencedor, não se podendo considerar que as afirmações pelo redator designado, fora do debate estabelecido pela contribuinte, constituir-se-iam em fundamento autônomo que teria sido encampado pelo colegiado *a quo*.

Insisto que a discussão acerca da exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício proporcional somente se estabelece com o reconhecimento implícito de que há previsão legal para aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas *a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida*.

Se este último questionamento integrasse o litígio que a contribuinte estabeleceu nestes autos, o Colegiado *a quo* deveria ter sobre ele deliberado antes de avaliar se houve, também, aplicação concomitante de multa proporcional sobre o ajuste anual.

Ausente este questionamento, evidenciado está que a contribuinte não cogitou da impossibilidade de aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas apenas em razão dos ajustes promovidos pela autoridade fiscal no lucro tributável originalmente apurado, e circunscreveu o debate à impossibilidade de esta punição se verificar concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os tributos apurados ao final do ano-calendário.

Adiciono que este debate já se verificou no Acórdão nº 9101-006.601, no qual a relatora, Conselheira Lívia De Carli Germano, restou vencida juntamente com o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, redigindo o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa:

Voto Vencido

[...]

Observo, porém, que o voto condutor do acórdão recorrido, muito embora tenha concluído pela impossibilidade de aplicar concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício devida ao final do ano calendário, antes analisa e conclui também acerca da impossibilidade de se cobrar a multa isolada **sob outro fundamento**.

De fato, o **voto vencedor** do acórdão recorrido, antes de mencionar a aplicação do princípio da consunção, conclui pela impossibilidade de se cobrar a multa isolada no caso de infrações resultantes de glosa de despesas, veja-se (grifamos):

(...)

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional contesta a aplicação da tese da consunção para hipóteses de concomitância, mas não desconhece que há um argumento autônomo no voto condutor do acórdão recorrido, acerca da impossibilidade de se cobrar a multa isolada quando o lançamento resulte de glosa de despesas, como demonstra o seguinte trecho da peça (fl. 892, grifamos):

Concluiu a decisão combatida que deveria ser aplicado ao caso o princípio da consunção, pois haveria dupla penalização a incidir sobre uma mesma base de cálculo.

Além disso, pontuou a impossibilidade de exigir a multa isolada após o encerramento do ano-calendário e que haveria falta de previsão legal para a imposição dessa penalidade quando o lançamento fosse decorrente de glosas de dedução de despesas indevidas.

Aparentemente, em seu recurso especial a Fazenda Nacional pretende contestar todos os fundamentos do acórdão recorrido com os mesmos paradigmas, eis que afirma (fl. 895):

Por fim, os paradigmas apresentados deixaram claro que *“a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar”*.

Assim, identificada a referida infração consistente na falta de antecipação das estimativas devidas, caberá a incidência da multa, sem ressalvas. Ao revés, ressaltaram os paradigmas que a própria lei ratifica a exigência da referida multa em diversas situações: seja isoladamente, seja em conjunto com a multa de ofício, seja ainda que encerrado o ano-calendário, ou mesmo ainda que apurado prejuízo. Apenas a sujeitaram à identificação da ausência do dever de antecipar as estimativas que seriam devidas.

Não obstante, a Fazenda Nacional nada menciona, em seu recurso especial, quanto ao fundamento acerca da (im)possibilidade de se cobrar a multa isolada quando o lançamento resulte de glosa de despesas. E a pretensão de contraditar tal tese também não se verifica da escolha dos paradigmas – houvesse tal pretensão, a Fazenda Nacional não teria escolhido o paradigma 9101-002.434, que sequer tratou de lançamento por glosa de despesas, mas de lançamento em virtude de inclusão de receitas à base de cálculo – por *“considerarse inaplicável a regra do art. 409 do RIR aos contratos firmados pela contribuinte com o Poder Público para fornecimento de energia elétrica.”*

Neste sentido, **atesta-se a insuficiência recursal**, eis que a **argumentação** trazida no recurso especial não é apta a contraditar um dos fundamentos autônomos do acórdão recorrido.

Ante o exposto, oriento meu voto para **não conhecer** do recurso especial.

[...]

Voto Vencedor

[...]

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso fazendário. A maioria do Colegiado compreendeu que a divergência jurisprudencial estaa suficientemente demonstrada.

Como bem exposto pela I. Relatora, a objeção posta pela Contribuinte em suas contrarrazões não pode ser acolhida, em face do que dispõe o art. 67, §12 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, que despreza como paradigmas apenas decisões que contrariam decisões do Superior Tribunal de Justiça editadas no rito dos recursos repetitivos, o que não é o caso das decisões por ela referidas.

Quanto à suficiência recursal, vislumbra-se que o destaque feito pela I. Relatora no voto condutor do recorrido está devidamente confrontado pela PGFN e pelos paradigmas por ela indicados. Isto porque da concepção de que a multa isolada *não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita,*

*deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido*, deduz-se que a penalidade estaria prevista, apenas, para as antecipações apuradas e não recolhidas pelo sujeito passivo, aspecto acerca do qual a PGFN manifesta sua discordância destacando do paradigma nº 9101-002.434 o seguinte excerto:

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário.

[...]

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A hipótese legal de aplicação da multa isolada é firmada, nestes termos, objetivamente em face de falta de pagamento de estimativa em relação ao que *deveria ter sido pago*. E a única dispensa de pagamento é aquela evidenciada por meio de levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução. Sob esta ótica, se receita é suprimida desta apuração, ou despesa/exclusão indevidamente consignada, evidenciado estará que não foi pago o que *deveria ter sido pago* e que os balanços/balancetes, com aqueles vícios, não amparariam esta falta de recolhimento.

No segundo paradigma, nº 9101-004.761, a PGFN também destaca o excerto que se opõe ao trecho do recorrido referido pela I. Relatora:

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência

Nestes termos, portanto, *infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido* não podem ser punidas, apenas, com a aplicação da multa proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, porque o prejuízo do Fisco se verifica desde o momento em que a estimativa é devida.

Adicione-se, por fim, que a PGFN também traz fundamentos de mérito para reversão do ponto em destaque, quando assim consigna em seu recurso especial:

Verificou-se a falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta, bem como quedou-se inerte o sujeito passivo em comprovar, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. Existentes os pressupostos fáticos e jurídicos, a exigência fiscal se mantém legal e legítima. Assim, está se exigindo do autuado o pagamento de multa em decorrência do descumprimento do sistema de recolhimento do imposto por estimativa.

De fato, o caso em tela decorre da constatação de omissão de receitas e a opção da Contribuinte foi pela apuração das estimativas com base na receita bruta e acréscimos. Assim, se outra é a base estimada, pelo acréscimo das receitas omitidas, e não há, como referido nos paradigmas, balanços ou balancetes de suspensão/redução que possam reduzir ou afastar a exigibilidade das estimativas, na concepção da recorrente a multa isolada é de rigor, ainda que no caso de *infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita*.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

No presente caso, o recurso especial teve em conta os paradigmas nº 1101-001.057 e 1802-001.592, mas o mesmo confronto implícito acima referido se verifica, a confirmar que a discussão acerca da concomitância com a multa de ofício proporcional somente se estabelece se rejeitada a hipótese de que a multa isolada *não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido*.

É sob este entendimento que o paradigma nº 1101-001.057 firma a cláusula geral de que *o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual*, e o paradigma nº 1802-001.592 analisa a alegação de consunção a partir da premissa de que *não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido no ajuste), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro*.

É a partir da válida premissa de que não houve decisão, no acórdão recorrido, no sentido de que a multa isolada *não se destina a punir casos de infrações apuradas*

e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido, que o recurso fazendário passa ao ponto efetivamente em litígio, sob a pressuposta existência de previsão legal daquela penalidade:

A teor do referido dispositivo legal, a “multa isolada” é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

No caso, não há dúvida de que o Recorrido optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que o Recorrido descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o tributo, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução.

A Turma Ordinária *a quo* aduz que não poderia ser exigida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas juntamente com a multa de lançamento de ofício porque não pode incidir duas penalidades sobre a mesma infração.

*Data maxima venia*, há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração ou estaria ocorrendo no caso uma “dupla punição”.

Inexiste, portanto, insuficiência recursal. (*destaques do original*)

Aqui, porém, a Contribuinte parece querer indicar que o cenário fático seria distinto do paradigma porque sua apuração era *credora*. Em outro ponto, menciona que a multa isolada não subsistiria também porque a *cobrança das diferenças de tributos sobre as próprias estimativas já foi cancelada*.

O presente caso apresenta algumas peculiaridades que merecem ser esclarecidas.

Como bem expõe a Contribuinte, os lançamentos formalizados nestes autos evidenciam as seguintes exigências:

|                 | IRPJ<br>(Diferenças na base tributável) | CSLL<br>(Diferenças na base tributável) | Estimativas de IRPJ | Estimativas de CSLL | IRRF              |
|-----------------|-----------------------------------------|-----------------------------------------|---------------------|---------------------|-------------------|
| Principal       | 9.582.539,78                            | 3.458.354,32                            | 6.907.434,70        | 2.490.246,49        | 862.865,35        |
| Juros de Mora   | 4.713.651,32                            | 1.701.164,49                            | 3.394.767,13        | 1.224.967,00        | 454.988,90        |
| Multa de Ofício | 7.106.904,83                            | 2.593.765,74                            | 5.180.576,02        | 1.867.707,36        | 647.149,01        |
| Multa Isolada   | -                                       | -                                       | 3.453.717,85        | 1.245.138,24        | -                 |
| Subtotal        | 21.483.095,92                           | 7.753.284,55                            | 18.939.495,19       | 6.828.089,10        | 1.965.003,26      |
| Total           |                                         |                                         |                     |                     | R\$ 56.968.968,02 |

A primeira peculiaridade a ser destacada é o fato de a autoridade fiscal, além de ter lançado IRPJ e CSLL apurados com base nas diferenças identificadas na base tributável, ter constituído, também, IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual por falta de recolhimento de estimativas, sobre estas aplicando a multa isolada. Como bem sintetiza a Contribuinte, em seu recurso especial, já em diligência determinada pela autoridade julgadora de 1ª instância, foi proposto o cancelamento do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual por falta de recolhimento de estimativas, subsistindo apenas a multa isolada sobre eles calculada:

- **Ajustes de Variação Cambial (Infrações 1, 2 e 3)**

Infração 1: **Exclusão Indevida** do valor de R\$18.586.596,80;

Infração 2: **Adições não computadas** na apuração do lucro real, referentes a **variações cambiais ativas** anteriormente excluídas indevidamente e reapuradas no valor de R\$23.346.346,55 **(revisitado em Diligência Fiscal e reduzido para R\$20.485.483,94)**;

Infração 3: Adições não computadas na apuração do lucro real, referentes a variações cambiais ativas decorrentes dos pagamentos de despesas relativas ao Consórcio, no valor de R\$6.404.679,13 **(revisitado em Diligência Fiscal e cancelada a cobrança)**;

- **Glosa de Despesas com o Incidente Frade (Infração 5)**

Infração 5: Custos de aquisição de bens do ativo permanente deduzidos indevidamente como custos ou despesa operacional, no valor tributável de R\$88.221.036,99;

- **Serviços Prestados pela IPSL à Recorrente (Infrações 6 e 8)**

Infração 6: Dedução indevida de custos não comprovados, no valor tributável de R\$1.707.473,87;

Infração 8: IRRF sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada, no valor apurado de R\$1.602.454,22;

- **Estimativas Mensais do Ano-Calendário de 2012: Cobrança de Diferenças e Imposição de Multa Isolada (Infração 7)**

Infração 7: Insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL nos meses de janeiro de maio de 2012 no valor de R\$6.907.434,69 (IR) e R\$2.590.276,48 (CSLL), e cobrança de R\$4.698.855,57 (multa isolada) **(Os valores de IR e CSLL cobrados foram cancelados após Diligência Fiscal)**; *(destaques do original)*

No ano-calendário fiscalizado, a Contribuinte apurou, originalmente, prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, e tal apuração foi sendo assim recomposta ao longo do contencioso administrativo:

| IRPJ                          | Auto de Infração | DRJ              | CARF             |
|-------------------------------|------------------|------------------|------------------|
| Prejuízo do período           | - 102.462.080,18 | - 102.462.080,18 | - 102.462.080,18 |
| Bens de Natureza Permanente   | 88.221.036,99    | 88.221.036,99    | -                |
| Custos não comprovados        | 1.707.473,87     | 1.707.473,87     | 1.707.473,87     |
| Multas indedutíveis           | 4.494.372,71     | 4.494.372,71     | 4.494.372,71     |
| Variações cambiais ativas (1) | 23.346.346,55    | 20.485.483,94    | 20.485.483,94    |
| Variações cambiais ativas (2) | 6.404.679,13     | -                | -                |
| Exclusões indevidas           | 18.586.596,80    | 18.586.596,80    | 18.586.596,80    |
| Lucro apurado                 | 40.298.425,87    | 31.032.884,13    | - 57.188.152,86  |
| Compensação de prejuízo       | - 1.872.266,77   | - 561.680,03     | -                |
| Lucro tributável              | 38.426.159,10    | 30.471.204,10    | -                |
| IRPJ                          | 5.763.923,87     | 4.570.680,61     | -                |
| Adicional                     | 3.818.615,91     | 3.023.120,41     | -                |
| IRPJ devido                   | 9.582.539,78     | 7.593.801,02     | -                |
| Estimativas não recolhidas    |                  |                  |                  |
| 31/01/2012                    | 583.646,25       | -                | -                |
| 28/02/2012                    | 1.278.525,49     | -                | -                |
| 31/03/2012                    | 1.776.722,85     | -                | -                |
| 30/04/2012                    | 2.749.122,07     | -                | -                |
| 31/05/2012                    | 519.418,03       | -                | -                |
| IRPJ total (75%)              | 16.489.974,47    | 7.593.801,02     | -                |

| CSLL                          | Auto de Infração | DRJ              | CARF             |
|-------------------------------|------------------|------------------|------------------|
| Prejuízo do período           | - 102.462.080,18 | - 102.462.080,18 | - 102.462.080,18 |
| Bens de Natureza Permanente   | 88.221.036,99    | 88.221.036,99    | -                |
| Custos não comprovados        | 1.707.473,87     | 1.707.473,87     | 1.707.473,87     |
| Multas indedutíveis           | 4.494.372,71     | 4.494.372,71     | 4.494.372,71     |
| Variações cambiais ativas (1) | 23.346.346,55    | 20.485.483,94    | 20.485.483,94    |
| Variações cambiais ativas (2) | 6.404.679,13     | -                | -                |
| Exclusões indevidas           | 18.586.596,80    | 18.586.596,80    | 18.586.596,80    |
| Lucro apurado                 | 40.298.425,87    | 31.032.884,13    | - 57.188.152,86  |
| Compensação de BCN            | - 1.872.266,77   | - 561.680,03     | -                |
| Lucro tributável              | 38.426.159,10    | 30.471.204,10    | -                |
| CSLL total (1) (75%)          | 3.458.354,32     | 2.742.408,37     | -                |
| Estimativas não recolhidas    |                  |                  |                  |
| 31/01/2012                    | 210.112,65       | -                | -                |
| 28/02/2012                    | 460.269,18       | -                | -                |
| 31/03/2012                    | 639.620,22       | -                | -                |
| 30/04/2012                    | 991.843,94       | -                | -                |
| 31/05/2012                    | 188.430,49       | -                | -                |
| CSLL total (2) (75%)          | 2.490.276,48     | -                | -                |

O lançamento se prestou, dessa forma, a reverter a dita apuração “credora”, formalizando exigências de IRPJ e CSLL no ajuste anual, bem como as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, inicialmente assim calculadas:

ACÓRDÃO 9101-007.513 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 12448.724528/2017-54

| Mês/<br>Ano | Bens de Nat.<br>Permanente | Custos<br>não comprov | Multas<br>Indedutíveis | VC<br>Ativas(1) | VC<br>Ativas (2) | Exclusões<br>Indevidas | Ajustes<br>Mensais | Ajustes<br>Acumulados |
|-------------|----------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|------------------|------------------------|--------------------|-----------------------|
| 01/2012     | -                          | -                     | -                      | -               | 2.334.585,08     | -                      | 2.334.585,08       | 2.334.585,08          |
| 02/2012     | -                          | -                     | -                      | -               | 2.779.516,89     | -                      | 2.779.516,89       | 5.114.101,97          |
| 03/2012     | -                          | -                     | -                      | 702.212,27      | 1.290.577,16     | -                      | 1.992.789,43       | 7.106.891,40          |
| 04/2012     | 11.381.668,74              | -                     | -                      | 1.658.087,34    | -                | -                      | 13.039.756,08      | 20.146.647,48         |
| 05/2012     | 10.293.862,27              | -                     | -                      | 3.445.043,97    | -                | -                      | 13.738.906,24      | 33.885.553,72         |
| 06/2012     | 7.990.914,88               | 1.707.473,87          | -                      | 4.581.807,76    | -                | -                      | 14.280.196,51      | 48.165.750,23         |
| 07/2012     | 8.504.903,23               | -                     | -                      | 2.337.009,09    | -                | -                      | 10.841.912,32      | 59.007.662,55         |
| 08/2012     | 10.508.264,67              | -                     | -                      | 2.190.911,25    | -                | -                      | 12.699.175,92      | 71.706.838,47         |
| 09/2012     | 10.023.043,77              | -                     | 4.494.372,71           | 2.351.469,09    | -                | -                      | 16.868.885,57      | 88.575.724,04         |
| 10/2012     | 9.851.945,63               | -                     | -                      | 1.601.606,36    | -                | -                      | 11.453.551,99      | 100.029.276,03        |
| 11/2012     | 10.104.227,81              | -                     | -                      | 2.219.572,21    | -                | -                      | 12.323.800,02      | 112.353.076,05        |
| 12/2012     | 9.562.205,99               | -                     | -                      | 2.258.627,21    | -                | 18.586.596,80          | 30.407.430,00      | 142.760.506,05        |
|             | 88.221.036,99              | 1.707.473,87          | 4.494.372,71           | 23.346.346,55   | 6.404.679,13     | 18.586.596,80          | 142.760.506,05     |                       |

| IRPJ<br>Mês/Ano | Lucro Real<br>Declarado | Lucro Real<br>Ajustado | IRPJ<br>15%   | Adicional           | IRPJ<br>Ajustado | IRPJ<br>Recolhido | IRRF     | IRPJ<br>Devido | Multa isolada<br>50% |
|-----------------|-------------------------|------------------------|---------------|---------------------|------------------|-------------------|----------|----------------|----------------------|
| 01/2012         | 28.209.769,10           | 30.544.354,18          | 4.581.653,13  | 3.052.435,42        | 7.634.088,55     | 7.050.442,30      | -        | 583.646,25     | 291.823,12           |
| 02/2012         | 47.207.112,32           | 52.321.214,29          | 7.848.182,14  | 5.228.121,43        | 13.076.303,57    | 11.797.778,08     | -        | 1.278.525,49   | 639.262,75           |
| 03/2012         | 73.046.321,19           | 80.153.212,59          | 12.022.981,89 | 8.009.321,26        | 20.032.303,15    | 18.255.580,30     | -        | 1.776.722,85   | 888.361,42           |
| 04/2012         | 63.920.161,98           | 84.066.809,46          | 12.610.021,42 | <b>8.394.680,95</b> | 21.004.702,37    | 18.255.580,30     | -        | 2.749.122,07   | <b>1.374.561,03</b>  |
| 05/2012         | 41.254.439,61           | 75.139.993,33          | 11.270.999,00 | 7.503.999,33        | 18.774.998,33    | 18.255.580,30     | -        | 519.418,03     | 259.709,02           |
| 06/2012         | 19.223.859,97           | 67.389.610,20          | 10.108.441,53 | 6.726.961,02        | 16.835.402,55    | 18.255.580,30     | -        | -              | -                    |
| 07/2012         | 844.385,86              | 59.852.048,41          | 8.977.807,26  | 5.971.204,84        | 14.949.012,10    | 18.255.580,30     | -        | -              | -                    |
| 08/2012         | - 17.667.235,22         | 54.039.603,25          | 8.105.940,49  | 5.387.960,33        | 13.493.900,81    | 18.255.580,30     | -        | -              | -                    |
| 09/2012         | - 41.853.181,26         | 46.722.542,78          | 7.008.381,42  | 4.654.254,28        | 11.662.635,70    | 18.255.580,30     | -        | -              | -                    |
| 10/2012         | - 61.444.055,57         | 38.585.220,46          | 5.787.783,07  | 3.838.522,05        | 9.626.305,12     | 18.255.580,30     | -        | -              | -                    |
| 11/2012         | - 83.736.456,80         | 28.616.619,25          | 4.292.492,89  | 2.839.661,93        | 7.132.154,81     | 18.255.580,30     | -        | -              | -                    |
| 12/2012         | - 102.462.080,19        | 40.298.425,86          | 6.044.763,88  | 4.005.842,59        | 10.050.606,47    | 18.255.580,30     | 3.305,98 | -              | 0                    |
|                 |                         |                        |               |                     |                  |                   |          | 6.907.434,68   | <b>3.453.717,34</b>  |

Obs: o valor do IRPJ apurado e da multa isolada lançada permitem inferir que há um erro de cálculo no adicional de abril/2012, no qual é considerado como parcela isenta o montante de R\$ 120.000,00 e não R\$ 80.000,00.

| CSLL<br>Mês/Ano | BC<br>Declarada  | BC<br>Ajustada | CSLL<br>9%   | CSLL<br>Recolhida | CSLL<br>Devida | Multa isolada<br>50% |
|-----------------|------------------|----------------|--------------|-------------------|----------------|----------------------|
| 01/2012         | 28.209.769,10    | 30.544.354,18  | 2.748.991,88 | 2.538.879,23      | 210.112,65     | 105.056,32           |
| 02/2012         | 47.207.112,32    | 52.321.214,29  | 4.708.909,29 | 4.248.640,11      | 460.269,18     | 230.134,59           |
| 03/2012         | 73.046.321,19    | 80.153.212,59  | 7.213.789,13 | 6.574.168,91      | 639.620,22     | 319.810,11           |
| 04/2012         | 63.920.161,98    | 84.066.809,46  | 7.566.012,85 | 6.574.168,91      | 991.843,94     | 495.921,97           |
| 05/2012         | 41.254.439,61    | 75.139.993,33  | 6.762.599,40 | 6.574.168,91      | 188.430,49     | 94.215,24            |
| 06/2012         | 19.223.859,97    | 67.389.610,20  | 6.065.064,92 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 07/2012         | 844.385,86       | 59.852.048,41  | 5.386.684,36 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 08/2012         | - 17.667.235,22  | 54.039.603,25  | 4.863.564,29 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 09/2012         | - 41.853.181,26  | 46.722.542,78  | 4.205.028,85 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 10/2012         | - 61.444.055,57  | 38.585.220,46  | 3.472.669,84 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 11/2012         | - 83.736.456,80  | 28.616.619,25  | 2.575.495,73 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 12/2012         | - 102.462.080,19 | 40.298.425,86  | 3.626.858,33 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
|                 |                  |                |              |                   | 2.490.276,48   | 1.245.138,24         |

A autoridade julgadora de 1ª instância acolheu a proposta da autoridade fiscal, na diligência realizada, de reduzir a adição de variações cambiais ativas de R\$ 23.346.346,55 para R\$ 20.485.483,94, e excluir a adição das parcelas de variações cambiais ativas que totalizaram R\$ 6.404.679,13. Contudo, esta última reversão só foi considerada no recálculo do ajuste anual. Na determinação das estimativas não recolhidas, para fins de recálculo das multas isoladas, estes valores, destacados abaixo em negrito, permaneceram considerados:

| Mês/<br>Ano | Bens de Nat.<br>Permanente | Custos<br>não comprov | Multas<br>Indedutíveis | VC<br>Ativas(1) | VC<br>Ativas (2)    | Exclusões<br>Indevidas | Ajustes<br>Mensais | Ajustes<br>Acumulados |
|-------------|----------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|---------------------|------------------------|--------------------|-----------------------|
| 01/2012     | -                          | -                     | -                      | -               | <b>2.334.585,08</b> | -                      | 2.334.585,08       | 2.334.585,08          |
| 02/2012     | -                          | -                     | -                      | -               | <b>2.779.516,89</b> | -                      | 2.779.516,89       | 5.114.101,97          |
| 03/2012     | -                          | -                     | -                      | -               | <b>1.290.577,16</b> | -                      | 1.290.577,16       | 6.404.679,13          |
| 04/2012     | 11.381.668,74              | -                     | -                      | -               | -                   | -                      | 11.381.668,74      | 17.786.347,87         |
| 05/2012     | 10.293.862,27              | -                     | -                      | 2.944.480,97    | -                   | -                      | 13.238.343,24      | 31.024.691,11         |
| 06/2012     | 7.990.914,88               | 1.707.473,87          | -                      | 4.581.807,76    | -                   | -                      | 14.280.196,51      | 45.304.887,62         |
| 07/2012     | 8.504.903,23               | -                     | -                      | 2.337.009,09    | -                   | -                      | 10.841.912,32      | 56.146.799,94         |
| 08/2012     | 10.508.264,67              | -                     | -                      | 2.190.911,25    | -                   | -                      | 12.699.175,92      | 68.845.975,86         |
| 09/2012     | 10.023.043,77              | -                     | 4.494.372,71           | 2.351.469,09    | -                   | -                      | 16.868.885,57      | 85.714.861,43         |
| 10/2012     | 9.851.945,63               | -                     | -                      | 1.601.606,36    | -                   | -                      | 11.453.551,99      | 97.168.413,42         |
| 11/2012     | 10.104.227,81              | -                     | -                      | 2.219.572,21    | -                   | -                      | 12.323.800,02      | 109.492.213,44        |
| 12/2012     | 9.562.205,99               | -                     | -                      | 2.258.627,21    | -                   | 18.586.596,80          | 30.407.430,00      | 139.899.643,44        |
|             | 88.221.036,99              | 1.707.473,87          | 4.494.372,71           | 20.485.483,94   | 6.404.679,13        | 18.586.596,80          | 139.899.643,44     |                       |

| IRPJ<br>Mês/Ano | Lucro Real<br>Declarado | Lucro Real<br>Ajustado | IRPJ<br>15%   | Adicional    | IRPJ<br>Ajustado | IRPJ<br>Recolhido | IRRF     | IRPJ<br>Devido | Multa isolada<br>50% |
|-----------------|-------------------------|------------------------|---------------|--------------|------------------|-------------------|----------|----------------|----------------------|
| 01/2012         | 28.209.769,10           | 30.544.354,18          | 4.581.653,13  | 3.052.435,42 | 7.634.088,55     | 7.050.442,30      | -        | 583.646,25     | 291.823,12           |
| 02/2012         | 47.207.112,32           | 52.321.214,29          | 7.848.182,14  | 5.228.121,43 | 13.076.303,57    | 12.236.643,61     | -        | 839.659,96     | 419.829,98           |
| 03/2012         | 73.046.321,19           | 79.451.000,32          | 11.917.650,05 | 7.939.100,03 | 19.856.750,08    | 18.694.445,83     | -        | 1.162.304,25   | 581.152,13           |
| 04/2012         | 63.920.161,98           | 81.706.509,85          | 12.255.976,48 | 8.162.650,99 | 20.418.627,46    | 18.694.445,83     | -        | 1.724.181,63   | 862.090,82           |
| 05/2012         | 41.254.439,61           | 72.279.130,72          | 10.841.869,61 | 7.217.913,07 | 18.059.782,68    | 18.694.445,83     | -        | -              | -                    |
| 06/2012         | 19.223.859,97           | 64.528.747,59          | 9.679.312,14  | 6.440.874,76 | 16.120.186,90    | 18.694.445,83     | -        | -              | -                    |
| 07/2012         | 844.385,86              | 56.991.185,80          | 8.548.677,87  | 5.685.118,58 | 14.233.796,45    | 18.694.445,83     | -        | -              | -                    |
| 08/2012         | - 17.667.235,22         | 51.178.740,64          | 7.676.811,10  | 5.101.874,06 | 12.778.685,16    | 18.694.445,83     | -        | -              | -                    |
| 09/2012         | - 41.853.181,26         | 43.861.680,17          | 6.579.252,03  | 4.368.168,02 | 10.947.420,04    | 18.694.445,83     | -        | -              | -                    |
| 10/2012         | - 61.444.055,57         | 35.724.357,85          | 5.358.653,68  | 3.552.435,79 | 8.911.089,46     | 18.694.445,83     | -        | -              | -                    |
| 11/2012         | - 83.736.456,80         | 25.755.756,64          | 3.863.363,50  | 2.553.575,66 | 6.416.939,16     | 18.694.445,83     | -        | -              | -                    |
| 12/2012         | - 102.462.080,19        | 37.437.563,25          | 5.615.634,49  | 3.719.756,33 | 9.335.390,81     | 18.694.445,83     | 3.305,98 | -              | -                    |
|                 |                         |                        |               |              |                  |                   |          | 4.309.792,09   | <b>2.154.896,05</b>  |

| CSLL<br>Mês/Ano | BC<br>Declarada  | BC<br>Ajustada | CSLL<br>9%   | CSLL<br>Recolhida | CSLL<br>Devida | Multa isolada<br>50% |
|-----------------|------------------|----------------|--------------|-------------------|----------------|----------------------|
| 01/2012         | 28.209.769,10    | 30.544.354,18  | 2.748.991,88 | 2.538.879,23      | 210.112,65     | 105.056,32           |
| 02/2012         | 47.207.112,32    | 52.321.214,29  | 4.708.909,29 | 4.248.640,11      | 460.269,18     | 230.134,59           |
| 03/2012         | 73.046.321,19    | 79.451.000,32  | 7.150.590,03 | 6.574.168,91      | 576.421,12     | 288.210,56           |
| 04/2012         | 63.920.161,98    | 81.706.509,85  | 7.353.585,89 | 6.574.168,91      | 779.416,98     | 389.708,49           |
| 05/2012         | 41.254.439,61    | 72.279.130,72  | 6.505.121,76 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 06/2012         | 19.223.859,97    | 64.528.747,59  | 5.807.587,28 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 07/2012         | 844.385,86       | 56.991.185,80  | 5.129.206,72 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 08/2012         | - 17.667.235,22  | 51.178.740,64  | 4.606.086,66 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 09/2012         | - 41.853.181,26  | 43.861.680,17  | 3.947.551,22 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 10/2012         | - 61.444.055,57  | 35.724.357,85  | 3.215.192,21 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 11/2012         | - 83.736.456,80  | 25.755.756,64  | 2.318.018,10 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 12/2012         | - 102.462.080,19 | 37.437.563,25  | 3.369.380,69 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
|                 |                  |                |              |                   | 2.026.219,92   | 1.013.109,96         |

Para além de negar provimento ao recurso de ofício, excluindo definitivamente as parcelas exoneradas em 1ª instância, o Colegiado *a quo* excluiu a glosa promovida a título de “bens de natureza permanente” de modo que as infrações remanescentes somente reduziram o prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL. Já as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas foram canceladas em razão, apenas, da concomitância, sem se atentar que, com a reversão da glosa de R\$ 88.221.036,99, também não subsistiriam estimativas não recolhidas, como a seguir demonstrado:

ACÓRDÃO 9101-007.513 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 12448.724528/2017-54

| Mês/<br>Ano | Bens de Nat.<br>Permanente | Custos<br>não comprov | Multas<br>Indedutíveis | VC<br>Ativas(1) | VC<br>Ativas (2) | Exclusões<br>Indevidas | Ajustes<br>Mensais | Ajustes<br>Acumulados |
|-------------|----------------------------|-----------------------|------------------------|-----------------|------------------|------------------------|--------------------|-----------------------|
| 01/2012     | -                          | -                     | -                      | -               | -                | -                      | -                  | -                     |
| 02/2012     | -                          | -                     | -                      | -               | -                | -                      | -                  | -                     |
| 03/2012     | -                          | -                     | -                      | -               | -                | -                      | -                  | -                     |
| 04/2012     | -                          | -                     | -                      | -               | -                | -                      | -                  | -                     |
| 05/2012     | -                          | -                     | -                      | 2.944.480,97    | -                | -                      | 2.944.480,97       | 2.944.480,97          |
| 06/2012     | -                          | 1.707.473,87          | -                      | 4.581.807,76    | -                | -                      | 6.289.281,63       | 9.233.762,60          |
| 07/2012     | -                          | -                     | -                      | 2.337.009,09    | -                | -                      | 2.337.009,09       | 11.570.771,69         |
| 08/2012     | -                          | -                     | -                      | 2.190.911,25    | -                | -                      | 2.190.911,25       | 13.761.682,94         |
| 09/2012     | -                          | -                     | 4.494.372,71           | 2.351.469,09    | -                | -                      | 6.845.841,80       | 20.607.524,74         |
| 10/2012     | -                          | -                     | -                      | 1.601.606,36    | -                | -                      | 1.601.606,36       | 22.209.131,10         |
| 11/2012     | -                          | -                     | -                      | 2.219.572,21    | -                | -                      | 2.219.572,21       | 24.428.703,31         |
| 12/2012     | -                          | -                     | -                      | 2.258.627,21    | -                | 18.586.596,80          | 20.845.224,01      | 45.273.927,32         |
|             | -                          | 1.707.473,87          | 4.494.372,71           | 20.485.483,94   | -                | 18.586.596,80          | 45.273.927,32      |                       |

| IRPJ<br>Mês/Ano | Lucro Real<br>Declarado | Lucro Real<br>Ajustado | IRPJ<br>15%    | Adicional      | IRPJ<br>Ajustado | IRPJ<br>Recolhido | IRRF     | IRPJ<br>Devido | Multa isolada<br>50% |
|-----------------|-------------------------|------------------------|----------------|----------------|------------------|-------------------|----------|----------------|----------------------|
| 01/2012         | 28.209.769,10           | 28.209.769,10          | 4.231.465,37   | 2.818.976,91   | 7.050.442,28     | 7.050.442,30      |          | -              | -                    |
| 02/2012         | 47.207.112,32           | 47.207.112,32          | 7.081.066,85   | 4.716.711,23   | 11.797.778,08    | 12.236.643,61     |          | -              | -                    |
| 03/2012         | 73.046.321,19           | 73.046.321,19          | 10.956.948,18  | 7.298.632,12   | 18.255.580,30    | 18.694.445,83     |          | -              | -                    |
| 04/2012         | 63.920.161,98           | 63.920.161,98          | 9.588.024,30   | 6.384.016,20   | 15.972.040,50    | 18.694.445,83     |          | -              | -                    |
| 05/2012         | 41.254.439,61           | 44.198.920,58          | 6.629.838,09   | 4.409.892,06   | 11.039.730,15    | 18.694.445,83     |          | -              | -                    |
| 06/2012         | 19.223.859,97           | 28.457.622,57          | 4.268.643,39   | 2.833.762,26   | 7.102.405,64     | 18.694.445,83     |          | -              | -                    |
| 07/2012         | 844.385,86              | 12.415.157,55          | 1.862.273,63   | 1.227.515,76   | 3.089.789,39     | 18.694.445,83     |          | -              | -                    |
| 08/2012         | - 17.667.235,22         | - 3.905.552,28         | - 585.832,84   | - 406.555,23   | - 992.388,07     | 18.694.445,83     |          | -              | -                    |
| 09/2012         | - 41.853.181,26         | - 21.245.656,52        | - 3.186.848,48 | - 2.142.565,65 | - 5.329.414,13   | 18.694.445,83     |          | -              | -                    |
| 10/2012         | - 61.444.055,57         | - 39.234.924,47        | - 5.885.238,67 | - 3.943.492,45 | - 9.828.731,12   | 18.694.445,83     |          | -              | -                    |
| 11/2012         | - 83.736.456,80         | - 59.307.753,49        | - 8.896.163,02 | - 5.952.775,35 | - 14.848.938,37  | 18.694.445,83     |          | -              | -                    |
| 12/2012         | - 102.462.080,19        | - 57.188.152,87        | - 8.578.222,93 | - 5.742.815,29 | - 14.321.038,22  | 18.694.445,83     | 3.305,98 | -              | -                    |

| CSLL<br>Mês/Ano | BC<br>Declarada  | BC<br>Ajustada  | CSLL<br>9%     | CSLL<br>Recolhida | CSLL<br>Devida | Multa isolada<br>50% |
|-----------------|------------------|-----------------|----------------|-------------------|----------------|----------------------|
| 01/2012         | 28.209.769,10    | 28.209.769,10   | 2.538.879,22   | 2.538.879,23      | -              | -                    |
| 02/2012         | 47.207.112,32    | 47.207.112,32   | 4.248.640,11   | 4.248.640,11      | -              | -                    |
| 03/2012         | 73.046.321,19    | 73.046.321,19   | 6.574.168,91   | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 04/2012         | 63.920.161,98    | 63.920.161,98   | 5.752.814,58   | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 05/2012         | 41.254.439,61    | 44.198.920,58   | 3.977.902,85   | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 06/2012         | 19.223.859,97    | 28.457.622,57   | 2.561.186,03   | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 07/2012         | 844.385,86       | 12.415.157,55   | 1.117.364,18   | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 08/2012         | - 17.667.235,22  | - 3.905.552,28  | - 351.499,71   | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 09/2012         | - 41.853.181,26  | - 21.245.656,52 | - 1.912.109,09 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 10/2012         | - 61.444.055,57  | - 39.234.924,47 | - 3.531.143,20 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 11/2012         | - 83.736.456,80  | - 59.307.753,49 | - 5.337.697,81 | 6.574.168,91      | -              | -                    |
| 12/2012         | - 102.462.080,19 | - 57.188.152,87 | - 5.146.933,76 | 6.574.168,91      | -              | -                    |

Como se vê, as infrações subsistentes a partir de maio/2012 ocorrem depois de a Contribuinte já ter recolhido tributos sobre lucro acumulado de R\$ 73.046.321,19, e por esta razão não há tributos suplementares nos balancetes de suspensão/redução ajustados.

**A discussão instaurada pela PGFN, portanto, não recai sobre crédito tributário que possa ser restabelecido com a decisão pretendida.** De toda a sorte, subsiste seu interesse em reforma do acórdão recorrido, a fim de estabelecer a sua imprestabilidade para caracterização de futuros dissídios jurisprudenciais, na forma do antigo art. 67, §15 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, incluído pela Portaria MF nº 39/2016 no texto aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, e do atual art. 118, §12, inciso II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Por tais razões, e considerando que o paradigma nº 9101-003.596 é válido para reversão da tese adotada para excluir as multas isoladas exigidas concomitantemente com a multa de ofício aplicada sobre os tributos apurados no ajuste anual, o recurso especial fazendário deve ser CONHECIDO apenas com base neste paradigma.

Recurso especial da PGFN - Mérito

A interpretação da legislação tributária que prevaleceu no acórdão recorrido deve ser revertida porque não há impedimento à aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício a partir de 2007, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas também para afastar as objeções à aplicação da penalidade depois do encerramento do exercício e à pretensão de aplicação do princípio da consunção:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

*§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.*

*§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.*

*§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.*

*§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:*

*I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago*

*ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo. [...]*

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base imponible ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de 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, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora*. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de*

*multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; [...]*

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

*V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)*

*[...]*

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

*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.*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*I - (revogado);*

*II - (revogado);*

*III - (revogado);*

*IV - (revogado);*

*V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).*

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

*Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.*

*Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):*

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

*Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):*

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

*Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):*

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excepcionou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

*Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.*

*Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.*

*Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):*

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:

[...];

*Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.*

*Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.*

*Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.*

*O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:*

*o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)*

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente<sup>8</sup>.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Vejase, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

<sup>8</sup> Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

**PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009<sup>9</sup>**

[...]

**ANEXO I****I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:**

[...]

**12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:**

*Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.*

[...]

**PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012<sup>10</sup>**

[...]

**ANEXO ÚNICO**

[...]

**II - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:**

[...]

**17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:**

*Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.*

*Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.*

[...]

**III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:**

[...]

**22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:**

*Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.*

*Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.*

[...]

**PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013<sup>11</sup>**

<sup>9</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

<sup>10</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

[...]

#### ANEXO I

*I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:*

[...]

*9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

*Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.*

[...]

#### **PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014<sup>12</sup>**

[...]

#### ANEXO I

[...]

*II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:*

[...]

*13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA 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.*

*Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.*

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

<sup>11</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

<sup>12</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares<sup>13</sup> à parcela do litígio já pacificada.

<sup>13</sup> Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

**Acórdão nº 9101-001.261:**

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

*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 2001*

*Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*

**Acórdão nº 9101-001.203:**

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

*Exercício: 2000, 2001*

*Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.*

*CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTOS. Incabível a aplicação concomitante da multa por*

---

Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

*falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.*

**Acórdão nº 9101-001.238:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*

*Exercício: 2001*

*[...]*

*MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.*

**Acórdão nº 9101-001.307:**

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

*Ano-calendário: 1998*

*[...]*

*MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*

**Acórdão nº 1402-001.217:**

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

*Ano-calendário: 2003*

*[...]*

*MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.*

*INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).*

*[...]*

**Acórdão nº 1102-000.748:**

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

*Ano-calendário: 2000, 2001*

*Ementa:*

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

*Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.*

[...]

**Acórdão nº 1803-001.263:**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

*Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência,

apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

*A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.*

*Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:*

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

*Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.*

*Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.*

*Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.*

*Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:*

*“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.*

*O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)*

*Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.*

#### **A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES**

*A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:*

[...]

*A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:*

[...]

*A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:*

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

*Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.*

*Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.*

*Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.*

*Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado "sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição".*

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos<sup>14</sup> e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em

<sup>14</sup> Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

*TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.*

*1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).*

*2. Agravo Regimental não provido.*

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

***Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção***

*O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.*

*Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso*

*Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.*

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta<sup>15</sup>:

*O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico. [15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.*

*A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.*

*Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI –Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]*

<sup>15</sup> [http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2644](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644)

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão nº 9101-002.251:

[...]

*Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.*

*Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.*

*Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):*

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:

[...];

*Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.*

*Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.*

*Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.*

*O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)*

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, 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, claramente afirma a aplicação da penalidade ***mesmo se*** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

*Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.*

*Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de*

*alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.*

[...]

*Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.*

*Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.*

*Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.*

*Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.*

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá,

caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor<sup>16</sup>. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula **a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas**.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996), representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

*A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de*

<sup>16</sup> Lei nº 9.430, de 1996, 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.

§ 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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

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.

*Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.*

*A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*

*Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:*

*[...]*

*Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.*

*Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.*

*A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.*

*Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 R\$ 31.595,78), correspondente à*

*estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.*

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

*O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.*

*Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.*

*Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.*

*Abaixo, segue a discriminação dos valores:*

*Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79*

*Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45*

*Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72*

*Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55*

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056<sup>17</sup>:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

<sup>17</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de

antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.”

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que 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, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *CONSUNTOS*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *CONSUNTIVO*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, *O SUJEITO ATIVO SÓ DEVERÁ SER RESPONSABILIZADO PELO ILÍCITO MAIS GRAVE*.<sup>18</sup>

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe *CRIME PROGRESSIVO* quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *MINUS* em direção a um *PLUS*.<sup>19</sup> (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a

<sup>18</sup> RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>> Acesso em: 6 dez. 2010.

<sup>19</sup> Idem, Idem

subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

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 Lalur 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 Lalur a 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.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema haviam sido editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, como o acórdão exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020<sup>20</sup> e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. 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.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro

<sup>20</sup> Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Recentemente, porém, noticiou-se que as duas turmas do Superior Tribunal de Justiça teriam se alinhado sob este entendimento, nos termos dos julgados proferidos à unanimidade no REsp nº 2.104.963/RJ<sup>21</sup>, de 05/12/2023, e no REsp nº 1.708.819/RS<sup>22</sup>, de 07/11/2023.

Primeiramente cabe observar que o REsp nº 2.104.963/RJ não teve em conta exigência cumulada de multa proporcional com multa de ofício isolada por falta de recolhimento de estimativas. A cumulação da multa proporcional, no caso, se deu com multa de ofício aplicada por inobservância do dever de manter arquivos magnéticos, como registrado no voto condutor do acórdão de 05/12/2023:

Em suma, ao se examinar a pretensão fazendária posta neste apelo especial, verificar-se-á que a discussão nestes autos em epígrafe, defende a exigência concomitante e cumulada das multas tributárias impostas à contribuinte, seja em face da exigibilidade da infração fiscal imposta de ofício, pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, seja pela multa fiscal impingida em razão da inobservância da obrigação tributária concernente ao dever da contribuinte de entregar corretamente a autoridade fiscal, os arquivos digitais com registros contábeis, nos termos do artigo 12, inciso III, da Lei 8.212/1991.

De toda a sorte, como antes registrado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já vinha se manifestando contrariamente à cumulação da multa de ofício proporcional com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Apenas que tal julgado, de 2020, contou com a participação de Ministros que não mais integram a Segunda Turma.

Com respeito ao julgado proferido no REsp nº 1.708.819/RS, releva notar que a unanimidade foi extraída sem a participação do Ministro Benedito Gonçalves, ausente justificadamente. Ainda, embora os fundamentos da decisão em questão tratem dos dispositivos legais que autorizam a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa proporcional, nas duas passagens do voto que referem o caso em discussão, vê-se que o questionamento era dirigido a penalidades no âmbito aduaneiro:

O magistrado a quo denegou a ordem, decidum este mantido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por fundamentos que podem ser resumidos nos seguintes termos: (I) constituem multas isoladas aquelas aplicadas pela Administração Aduaneira em decorrência de infração administrativa ao controle das importações; (II) a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria

<sup>21</sup> A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Afrânio Vilela, Francisco Falcão e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques.

<sup>22</sup> Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator Sérgio Kukina. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

importada tem natureza diversa da multa de ofício. Esta última objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e sua aplicação não implica ilegalidade, podendo, inclusive, incidir de forma cumulativa; e (III) a concessão de parcelamento é atividade discricionária da administração tributária, devendo o optante submeter-se às suas regras especiais e condições bem como aos seus requisitos.

[...]

Na espécie, entendeu o acórdão recorrido pela possibilidade de cumulação das multas, nos seguintes termos (fls. 620/621):

Como se vê, pretende a impetrante o reconhecimento de que as multas administrativas aplicadas constituem multa de ofício, para fins de gozo dos benefícios previstos na Lei 11.941 de 2009, que estabelece regime de parcelamento de débitos tributários. Com efeito, cabe observar que a multa de ofício objetiva penalizar o contribuinte que deixa de recolher os tributos de forma voluntária e, com isso, obriga o Fisco, mediante complexo procedimento de fiscalização, a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Todavia, a multa aqui analisada decorre da infração administrativa ao controle das importações, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento dos tributos incidentes na importação. É certo, pois, que se trata de multa isolada, e não de multa de ofício. No que se refere à alegação de impossibilidade de cumulação da multa isolada e de ofício, melhor sorte não assiste à impetrante. Conforme esclareceu o juiz da causa, 'a multa isolada pela incorreta classificação da mercadoria importada - caso dos autos - tem expressa permissão para ser aplicada cumulativamente com outras penalidades administrativas, conforme disposto no § 2º do art. 84 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

[...]

Estes descompassos impedem qualquer cogitação de mudança do entendimento até então afirmado por esta Conselheira.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de

recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Por tais razões, e recordando que a discussão instaurada pela PGFN não recai sobre crédito tributário que possa ser restabelecido com a decisão pretendida, vez que as infrações subsistentes não evidenciam falta de recolhimento de estimativas ao longo do período fiscalizado, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para que prevaleça a interpretação da legislação tributária em favor da possibilidade de exigência das multas isoladas concomitantemente com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os valores devidos ao longo do ano-calendário.

*Conclusão*

O presente voto, assim, é por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

*Assinado Digitalmente*

**Edeli Pereira Bessa**