



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10882.723808/2013-67
ACÓRDÃO	1202-002.180 – 1 ^a SEÇÃO/2 ^a CÂMARA/2 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HIMALAIA TRANSPORTES E PARTICIPACOES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº Acórdão 11-065.201 - 5^ª Turma da DRJ/REC, Sessão de 31 de outubro de 2019, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo, que será complementado com os fatos que se sucederam:

Relatório Crédito tributário contestado

1. Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração (fls. 075/091) através do qual foi constituído crédito tributário referente ao IRPJ e à CSLL, relativamente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2011, conforme demonstrativo abaixo:

<u>SUJEITO PASSIVO</u>	
CNPJ	60.071.290/0001-70
Nome Empresarial	HIMALAIA TRANSPORTES E PARTICIPACOES LTDA
<u>IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA</u>	
Imposto	1.951.273,90
Juros	270.836,82
Multa	1.463.455,43
Multa <u>Exigida Isoladamente</u>	975.636,95
Valor do Crédito Apurado	4.661.203,10
<u>CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO</u>	
Contribuição	728.584,63
Juros	101.127,55
Multa	546.438,47
Multa <u>Exigida Isoladamente</u>	364.292,32
Valor do Crédito Apurado	1.740.442,97

Procedimentos da Fiscalização

2. Segundo a Autoridade Fiscal (Relatório Fiscal, fls 071/074):

2.1. O presente Procedimento Fiscal foi decorrente do procedimento de REVISÃO DE DECLARAÇÃO, do ano-calendário de 2011, pela insuficiência de declaração e

recolhimento do IRPJ e da CSLL a Pagar, amparado pelo RPF nº 0811300.2013.00264-3, em que foram apontadas as divergências a seguir descritas;

1) O valor informado em DIPJ, na Ficha 11 – Cálculo do Imposto de Renda mensal por Estimativa, está superior ao informado em DCTF ou superior aos valores recolhidos aos cofres públicos, conforme tabela a seguir descrita:

TRIBUTO	PERÍODO	DIPJ VALOR-R\$	DCTF	PAGTOS. VALOR-R\$	DIPJ (-) DCTF	DIPJ (-) PAGTOS.
IRPJ	dez-11	1.951.273,90	-	-	1.951.273,90	1.951.273,90
TOTAIS		1.951.273,90	-	-	1.951.273,90	1.951.273,90

2) O valor informado em DIPJ, na Ficha 12A – Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real – PJ em Geral, está superior ao informado em DCTF ou superior aos valores recolhidos aos cofres públicos, conforme tabela abaixo:

TRIBUTO	PERÍODO	DIPJ VALOR-R\$	DCTF	PAGTOS. VALOR-R\$	DIPJ (-) DCTF	DIPJ (-) PAGTOS.
IRPJ	dez-11	1.951.273,90	-	-	1.951.273,90	1.951.273,90
TOTAIS		1.951.273,90	-	-	1.951.273,90	1.951.273,90

3) O valor informado em DIPJ, na Ficha 16 – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa, está superior ao informado em DCTF ou superior aos valores recolhidos aos cofres públicos, conforme tabela abaixo:

TRIBUTO	PERÍODO	DIPJ VALOR-R\$	DCTF	PAGTOS. VALOR-R\$	DIPJ (-) DCTF	DIPJ (-) PAGTOS.
CSLL	dez-11	728.584,63	-	-	728.584,63	728.584,63
TOTAIS		728.584,63	-	-	728.584,63	728.584,63

4) O valor informado em DIPJ, na Ficha 17 – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, está superior ao informado em DCTF ou superior aos valores recolhidos aos cofres públicos, conforme tabela a seguir descrita:

TRIBUTO	PERÍODO	DIPJ VALOR-R\$	DCTF	PAGTOS. VALOR-R\$	DIPJ (-) DCTF	DIPJ (-) PAGTOS.
CSLL	dez-11	728.584,63	-	-	728.584,63	728.584,63
TOTAIS		728.584,63	-	-	728.584,63	728.584,63

2.2. Em resposta, a contribuinte informou, em síntese, “que por um lapso, deixaram de serem informados os débitos relativos ao IRPJ e CSLL do período de apuração de dezembro de 2011 - informou também que houve uma tentativa de parcelamento dos tributos em questão, o qual foi considerado sem efeito por falta de pagamento da primeira parcela, que ocorreu por absoluta falta de recursos financeiros;

2.3. Na análise da resposta da contribuinte, verificou-se que, em nenhum momento houve o questionamento quanto ao montante dos tributos apurados na DIPJ, tendo sido considerados corretos - Verificou-se também que a contribuinte não confessou em DCTF os referidos créditos tributários e que a tentativa de parcelá-los foi infrutífera, pelo fato de não ter sido paga a primeira parcela;

2.4. Dessa forma, os valores apurados na DIPJ/2012, transmitida em 25/06/2012, foram considerados corretos, cabendo os respectivos lançamentos:

a) R\$975.636,95 de multa isolada, pela insuficiência de recolhimento do IRPJ Estimativa a Pagar, para o ano-calendário de 2011, conforme abaixo:

PERÍODO	DIPJ VALOR-R\$	DCTF	PAGTOS. VALOR-R\$	DIPJ (-) DCTF	DIPJ (-) PAGTOS.	MULTA ISOLADA
dez-11	1.951.273,90	-	-	1.951.273,90	1.951.273,90	975.636,95
	1.951.273,90			1.951.273,90	1.951.273,90	975.636,95

b) R\$1.951.273,90, pela insuficiência de recolhimento do IRPJ Quota de Ajuste a Pagar, para o ano-calendário de 2011, conforme a seguir descrito:

TRIBUTO	PERÍODO	DIPJ VALOR-R\$	DCTF	PAGTOS. VALOR-R\$	DIPJ (-) DCTF	DIPJ (-) PAGTOS.
IRPJ	dez-11	1.951.273,90		-	1.951.273,90	1.951.273,90
TOTAIS		1.951.273,90		-	1.951.273,90	1.951.273,90

c) R\$364.292,32 de multa isolada, pela insuficiência de recolhimento da CSLL Estimativa a Pagar, para o ano-calendário de 2011, conforme a seguir descrita:

PERÍODO	DIPJ VALOR-R\$	DCTF	PAGTOS. VALOR-R\$	DIPJ (-) DCTF	DIPJ (-) PAGTOS.	MULTA ISOLADA
dez-11	728.584,63	-	-	728.584,63	728.584,63	364.292,32
	728.584,63			728.584,63	728.584,63	364.292,32

d) R\$728.584,63, pela insuficiência de recolhimento da CSLL Quota de Ajuste a Pagar, para o ano-calendário de 2011, conforme a seguir descrito:

TRIBUTO	PERÍODO	DIPJ VALOR-R\$	DCTF	PAGTOS. VALOR-R\$	DIPJ (-) DCTF	DIPJ (-) PAGTOS.
CSLL	dez-11	728.584,63		-	728.584,63	728.584,63
TOTAIS		728.584,63		-	728.584,63	728.584,63

Impugnação

3. a contribuinte apresentou peça impugnatória (fls. 096/132), informando contestar apenas as infrações referentes às multas isoladas do IRPJ e da CSLL, alegando que:

3.1. é ilegal a sua concomitância com a “multa” pelo não recolhimento dos tributos ao final do ano calendário, visto que as estimativas mensais são meras antecipações do tributo que será pago ao final do exercício fiscal, e, assim, se já houve uma sanção pelo não recolhimento destes tributos ao final do ano calendário de apuração, a infração ocorrida pelo não recolhimento de estimativas já está englobada na esta penalidade;

3.2. a natureza jurídica dos recolhimentos mensais sobre a base estimada, previstos em nosso ordenamento no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, permite a antecipação mensal dos tributos, entretanto, cabe ressaltar, que estas estimativas são nitidamente precárias e provisórias, pois estão sujeitas a confirmação na apuração que será realizada ao final do ano calendário, momento que ocorrerá o fato gerador do IRPJ e da CSLL - Assim, as estimativas são antecipações de receita ao Fisco, uma vez que a ocorrência do fato gerador e a apuração do tributo devido ocorre apenas no dia 31 de dezembro, ou seja, ao final do ano calendário;

- 3.3. as estimativas mensais são obrigações "jurídicas-tributárias" interdependentes, cuja subsistência está condicionada à apuração do lucro em 31 de dezembro, e com isso após esta apuração ao final do ano calendário, as estimativas não recolhidas passam a ser "irrelevantes juridicamente";
- 3.4. o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, já pacificou este entendimento ao editar a súmula nº 82, que assim dispõe: "Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas";
- 3.5. se a cobrança do débito referente ao não recolhimento de estimativa após o encerramento do ano calendário, é indevida, este entendimento também deve ser aplicado em relação ao arbitramento de multa: se há a aplicação de penalidade pelo não recolhimento ou recolhimento a menor de IRPJ e CSLL no final do exercício, não há possibilidade de se aplicar multa isolada pelo não recolhimento de estimativa mensal;
- 3.6. dessa forma, é latente a impossibilidade da cobrança simultânea com a multa isolada pelo não recolhimento de estimativas com a multa decorrente do não recolhimento ou recolhimento a menor dos tributo IRPJ e CSLL - no presente Auto de Infração há a imposição de 02 (duas) infrações decorrentes de pagamentos a menor de obrigações principais: IRPJ e CSLL(nesse ponto, a impugnante colaciona 2 julgados das CSRF -Câmara Superior de Recursos Fiscais e 2 julgados do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em apoio à sua argumentação);
- 3.7. Em suma, a dupla penalidade (multa de ofício e multa isolada) em face da mesma infração e utilizando a mesma base de cálculo constitui afronta direta ao ordenamento legal do país, cabendo a esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento dirimir tal conflito de normas, sob pena de infringir um dos princípios constitucionais básicos da Administração Pública, que é o princípio da legalidade dos atos administrativos.

A 5^ª Turma da DRJ/REC julgou improcedente a impugnação, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do imposto/contribuição, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a

menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista na Lei nº 9.430, de 1996

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

CSLL. REFLEXO.

Aplica-se a CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário pugnando pelo provimento do recurso com base nos seguintes argumentos:

(...) 3. DOS PEDIDOS

Ante todo o exposto, requer o provimento deste Recurso Voluntário para reconhecer a impossibilidade de cobrança requerer o CANCELAMENTO das infrações referentes à MULTAS ISOLADAS atinentes ao IRPJ e a CSLL, em decorrência do não recolhimento de estimativas mensais no ano calendário de 2011, conforme as razões expostas e amparadas pela exaustiva e pacíficada jurisprudência do CSRF do CARF.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Fellipe Honório Rodrigues da Costa**, Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo, atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

DO MÉRITO

O propósito recursal que remanesce da presente demanda diz respeito a análise da possibilidade legal de se haver a aplicação da concomitância da multa isolada com a multa de ofício, uma vez que a recorrente não contesta a exigência principal decorrente do auto de infração (fls. 075/091) através do qual foi constituído crédito tributário referente ao IRPJ e à CSLL, relativamente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2011.

Vale destacar, que a contribuinte apresentou peça impugnatória (fls. 096/132), informando contestar apenas as infrações referentes às multas isoladas do IRPJ e da CSLL, porém o Acórdão recorrido manteve o entendimento da possibilidade de aplicação em conjunto da multa isolada com a multa de ofício, nos seguintes termos:

6. A multa de ofício isolada de 50% sobre o valor devido do IRPJ/CSLL, aplicada para o caso de pessoa jurídica submetida à tributação do Lucro Real anual, é cabível na hipótese de falta ou insuficiência de recolhimento sobre a base mensal estimada.

7. A referida multa isolada está prevista no II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e Instruções Normativas da RFB abaixo reproduzidas:

(...)8. A Autoridade Fiscal, então, apenas cumpriu o que determina a citada legislação, que estabeleceu, como sanção para o descumprimento da obrigação principal de antecipar o imposto mensalmente, no caso a estimativa mensal do regime do Lucro Real, uma multa exigida isoladamente do valor da própria exação. Como base de cálculo da penalidade, foi instituída a quantia de imposto que deixou de ser paga por antecipação; 9. Observe-se que a multa isolada de 50% e a multa de ofício (75% ou 150%) constituem duas espécies de penalidades, com hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas. A primeira possui como origem o descumprimento do dever de antecipar mensalmente o imposto com base na estimativa, tendo como base de cálculo justamente o valor do recolhimento mensal não efetuado. A última decorre de lançamento de ofício para constituição de imposto suplementar, sendo o valor deste a sua base de cálculo.

10. As comentadas penalidades, portanto, referem-se a ilícitos distintos e inconfundíveis, cabendo a exigência da multa isolada de 50% incidente sobre o valor do imposto mensal devido a título de estimativa que deixar de ser recolhida, independentemente da multa de ofício no caso, 75%) incidente sobre o imposto suplementar apurado em procedimento de ofício.

(...)Conclusão

16. Diante de todo exposto, voto pela improcedência da impugnação com a consequente manutenção integral dos autos de infração.

Por outro lado, entendo incorreta a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada em vista da falta de pagamento das estimativas mensais e me posiciono no sentido inverso ao Acórdão.

Não há dúvida que com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.” Em outras palavras, a Súmula aplica-se inquestionavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Conforme aduzido no voto pelo Ilustre Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, no Processo nº 15504.729918/2014-44, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9101-006.618 – CSRF / 1^ª Turma Sessão de 14 de junho de 2023 que assim se posicionou, in verbis:

(...) Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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.

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa de ofício de 75% prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a multa isolada de 50%, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins¹, da 2^ª Turma desse E. Tribunal:

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 a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decretos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende 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.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA.

IMPOSSIBILIDADE.

[...]2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

E mais recentemente, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

(...)Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96,

apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3^ª Turma Especial da 1^ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)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. (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o ius puniendi (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse bis in idem, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra².

Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fato geradores colhidos no lançamento de ofício.

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece - e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja,

a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta.

E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa

proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16^a ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, 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.

Com efeito, 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. Assim, a interpretação 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 que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”.

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passandose de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, comprehendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

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.

Em síntese, portanto, comprehendo que 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, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênia à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que as multas isoladas não têm cabimento, em razão do princípio da consunção devendo, portanto, ser exoneradas e, como a única matéria remanescente a ser apreciada diz respeito a aplicação concomitante das multas, entendo que o Recurso Voluntário deve ser provido.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou-lhe provimento para afastar as multas isoladas e exonerá-las em razão do princípio da consunção.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, redator designado

Peço vênia ao I. Relator para manifestar divergência em relação à concomitância da multa isolada com a multa de ofício exigida junto com o tributo.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina

claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste. A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se (destaque acrescido):

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(....)

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

(....)

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

(.....)

Com base na redação do caput essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(.....)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

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

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

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

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

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

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um minus em direção a um plus.

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

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

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

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

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

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto