



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.723004/2012-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.599 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2021
Recorrente CAVALCANTE COMERCIO E REPRESENTACAO DE ALIMENTOS
EIRELI EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando já aplicada multa de ofício no mesmo lançamento.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1401-005.598, de 15 de junho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10380.722928/2012-17, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Letícia Domingues Costa Braga, André Severo

Chaves e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente). Ausente momentaneamente o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão da DRJ, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela ora Recorrente.

Em nome da interessada foi lavrado auto de infração exigindo multa isolada pela "falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada", com fundamento legal no art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Cientificada, a interessada apresentou impugnação, na qual, em resumo, assim se manifestou:

As decisões do Conselho de Contribuintes são uniformes em relação à aplicação da multa isolada, após o encerramento do exercício social, de forma mais favorável aos contribuintes. A título de ilustração segue acórdão abaixo:

[...]

Além disso, quando o assunto é a concomitância da multa isolada e da multa de ofício, as decisões do Conselho são ainda mais veementes quanto a sua impossibilidade, conforme se exemplifica pelos seguintes acórdãos:

[...]

À vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, evidente a impossibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa isolada, posto que as mesmas representam penalidades sobre uma mesma infração, o que significaria punir injusta e ilegalmente a contribuinte duas vezes pelo mesmo fato, espera e **requer a impugnante seja acolhida a presente impugnação** para o fim de assim ser decidido, reconhecendo-se o parcelamento para pagamento dos créditos de IRPJ e CSLL, acrescidos de juros e multa de ofício, com as devidas reduções de 40% das multas de ofício, bem como cancelando-se o débito fiscal relativo às multas isoladas de IRPJ e de CSLL.

Transcreve-se a ementa do acórdão de 1ª instância:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ao julgar o caso, a DRJ destacou as seguintes razões:

Antes de adentrar ao litígio, esclareço que o art. 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341/2011, que disciplina o funcionamento das Delegacias de Julgamento, determina que o julgador observe as normas legais e regulamentares (art. 116, III, da Lei nº 8.112/90), bem assim o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

Ademais, segundo o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, no âmbito do processo administrativo fiscal é *"vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade"*, exceto nas hipóteses previstas no § 6º do mesmo dispositivo, as quais não se amoldam ao presente caso.

Por fim, os acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, embora inestimáveis fontes de consulta, não vinculam este colegiado, em razão da ausência de dispositivo legal que lhe confirmem eficácia normativa, nos termos do inciso III do art. 100 do CTN.

Circunscrito, então, o contexto em que se dará este julgado, passo ao exame do litígio, o qual se restringe à existência da multa isolada, uma vez que a cobrança de IRPJ e CSLL, bem como de seus acréscimos legais, não compõe o presente processo.

Na espécie, a multa isolada pela falta de pagamento da estimativa mensal está expressamente prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, oriunda da conversão da MP nº 351/2007. Tal disposição encontra-se plenamente eficaz no mundo jurídico, vinculando, assim, esta instância administrativa.

A lei estabelece a exigência isolada da multa "sobre o valor do pagamento mensal [...] 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**" [destaquei]. Portanto, a aplicação da multa isolada

independe do encerramento do ano-calendário e do valor do tributo então apurado.

A possibilidade de aplicar, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual já foi objeto de decisão por parte da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CSRF nº 9101-002.749, na sessão de 04/04/2017.

A título de razões de decidir, transcrevo fragmento do voto condutor do referido Acórdão:

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:

[...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

[...]

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:

[...]

]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:

[...]

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

[...]

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.

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. [Destques do original.]

O entendimento do referido Acórdão foi assim resumido em sua ementa:

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a

exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Isto posto, voto por considerar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o lançamento da multa isolada.

Cientificada da decisão de primeira instância, inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Em sede de recurso, a contribuinte, reitera o pedido de improcedência da multa isolada, alegando a ocorrência de “*bis in idem*” e hipótese de consunção das penalidades, bem como a violação à Súmula nº 105 do Carf, argumentando que a alteração legislativa da Lei nº 11.488/07 manteve o mesmo núcleo normativo.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressaltando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigma, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto nº 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

Tem-se que a controvérsia remanesce exclusivamente sobre a aplicação da multa isolada de 50%, prevista no Art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, pela falta de recolhimento das estimativas mensais.

Trata-se, portanto, de matéria eminentemente de direito, e bastante controversa no presente órgão administrativo.

Ressalta-se que esta matéria fora objeto de julgamento recente na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão nº 9101-005.080, em que por força do Art. 19-E da Lei nº 13.988/2020 entendeu que não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais quando, no mesmo lançamento já é aplicada a multa de ofício. É o que se verifica na ementa a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO.
DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO

LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Por concordar com as razões de decidir do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, responsável pela redação do voto vencedor, adoto-as como fundamento deste voto:

O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 105, *verbete* este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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.

Ocorre que, entende a I. Relatora que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos *atos jurídicos* ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

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. 3ª Turma Especial da 1ª 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):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 2002 NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO
DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

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 obra¹.

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.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento para cancelar a multa isolada aplicada no Auto de Infração, referente à falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente Redator