



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10600.720007/2015-21
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.106 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 13 de maio de 2022
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ELETROSOM S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. CONHECIMENTO. INSUFICIÊNCIA RECURSAL. FUNDAMENTO INATACADO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece de recurso especial quando a peça recursal deixa de atacar fundamento do acórdão recorrido que, por si só, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. POSSIBILIDADE

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, subsistindo base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, acordam em: (i) por unanimidade de votos, conhecer do recurso; e (ii) no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (Relatora), Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício e Redatora designada

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

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 Guimaraes da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo em face do acórdão 1201-002.686, de 11 de dezembro de 2018, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido: 1201-002.686

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DILIGÊNCIA. REFORMA NO LANÇAMENTO.

São válidos os ajustes nos valores exigidos dos tributos lançados, em função de créditos oriundos de retenções na fonte confirmadas e cujas receitas foram oferecidas à tributação pelo contribuinte. Aplicação da Súmula CARF no 80.

SIMULAÇÃO. REQUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS. ABATIMENTO DOS TRIBUTOS RECOLHIDOS NA OPERAÇÃO.

Havendo a requalificação jurídica dos fatos, e uma vez reconhecida que a tributação deveria recair sobre a pessoa jurídica que efetivamente praticou a operação geradora da receita tributável, deve-se, por decorrência lógica, abater do lançamento os tributos já pagos nas operações desconsideradas.

SCP. ATIVIDADES SIMULADAS. OMISSÃO DE RECEITA CARACTERIZADA.

Uma vez comprovado que as atividades desenvolvidas por Sociedades em Conta de Participações foram simuladas, as receitas a elas imputadas foram corretamente consideradas omitidas pelo contribuinte sujeito ao Lucro Real, por ser este o verdadeiro titular dos rendimentos.

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO.

A simulação afasta a regra de contagem do prazo decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do CTN, ensejando a aplicação do artigo 173, inciso I, conforme prescrevem a Súmula CARF nº 72 e precedente vinculante do STJ (Resp nº 973.733/SC).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE ENQUADRAMENTO LEGAL DA CONDOTA E INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU CONLUÍO, AFASTAMENTO.

A falta de enquadramento legal efetivo da conduta do contribuinte, bem como a não caracterização de dolo, fraude ou conluio ensejam o cancelamento da qualificação da multa.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA. POSSIBILIDADE.

É possível, para fatos geradores posteriores à MP 351/2007, que um mesmo lançamento contemple tanto a multa isolada quanto a de ofício, sem que isto represente duplicidade de penalidades para uma mesma conduta.

IRPJ. REFLEXOS.

O decidido quanto ao IRPJ deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL, PIS e COFINS) decorrente dos mesmos elementos e fatos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a multa qualificada reduzindo-a de 150% para 75%. Vencidos os conselheiros Eva Maria Los, Allan Marcel Warwar Teixeira e Edgar Bragança Bazhuni que negavam provimento ao recurso voluntário; e ainda, por voto de qualidade manter a multa isolada. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa e Leonam Rocha de Medeiros que afastavam a multa isolada. Designado o conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira para redigir o voto vencedor em relação a exigência da multa isolada.

Inicialmente, o sujeito passivo opôs embargos de declaração contra tal decisão, os quais foram rejeitados em caráter definitivo pelo Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção nos termos do despacho de fls. 3.353-3.358.

O recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contesta a desqualificação da multa de ofício operada pela turma *a quo*, e foi admitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção nos seguintes termos (fls. 3.842-3.847, grifos do original):

Em relação a essa matéria, foram indicados como paradigmas os Acórdãos n.º 2102-002.135, e o de n.º 9101-00.528, não reformados, cujas ementas seguem a seguir:

1º Paradigma - Acórdão n.º 2102-002.135:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

(...)

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SIMULAÇÃO.

No direito tributário, o conteúdo prevalece sobre a forma. Se o conteúdo fático não guarda qualquer simetria com a relação societária que se tentou desenhar, é caso de simulação. As Sociedades em Conta de Participação estão regidas pelas disposições específicas do Código Civil; dentre as quais há a proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da Sociedade em Conta de Participação. Presente a simulação, é devida a multa agravada, em percentual de 150%.

2º Paradigma - Acórdão nº 9101-00.528 (1ª Turma da CSRF):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. ERRO DE PROIBIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996. O “erro de proibição” ou erro sobre a ilicitude do fato não exclui o dolo, mas atua tão somente na dosimetria da pena, podendo isentá-la ou diminuí-la. Inaplicável no âmbito das sanções administrativas fiscais.

Mesmo arcabouço jurídico

Art. 44, §1º da Lei 9430/96 e ao art. 72 da Lei 4.502/64.

Da similitude fática

Há similitude fática naquilo que é essencial, qual seja, em ambos os Acórdãos teria havido planejamento fiscal através de operações encadeadas formalmente válidas se vistas individualmente, com evidente intuito apenas de economia tributária, mas essas circunstâncias redundaram em diferentes conclusões quanto à caracterização do intuito de fraude e conseqüentemente da qualificação da multa.

Por se tratar da aplicação de penalidade relacionada à multa de ofício, as peculiaridades fáticas dos planejamentos tributários em consideração não são de todo relevantes como seria o caso se a divergência estivesse a questionar o conteúdo desses planejamentos. De toda sorte, no primeiro paradigma, o planejamento tributário ainda se deu no âmbito de SCPs tal qual ocorrera no ac. recorrido.

Da divergência constatada

Verifica-se que no recorrido foi manifesto o entendimento de que mesmo diante de uma operação considerada artificial e simulada pelo colegiado, havia ainda necessidade por parte da fiscalização de se demonstrar o evidente intuito de fraude, em face de se tratar de uma mera omissão de receitas, não se enquadrando na hipótese de sonegação, fraude ou conluio, pois defendeu-se que não houve má fé por parte do contribuinte, dado que não foi apontado “nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida fraudulenta por parte da Recorrente. Pelo contrário, os valores considerados como omissão de receitas foram apurados a partir da documentação fornecida pelo próprio contribuinte, que sempre atendeu as intimações a ele dirigidas”.

De outra banda, nos paradigmas, diante de operações consideradas artificiais e simuladas, entendeu-se que era ínsito à simulação a presença da sonegação e do dolo e, conseqüentemente, o evidente intuito de fraude, caracterizando assim a necessidade de qualificação da multa de ofício. No segundo paradigma, ainda se acrescentou que “O ‘erro de proibição’ ou erro sobre a ilicitude do fato não exclui o dolo” e que essa figura seria “inaplicável no âmbito das sanções administrativas fiscais”, bem assim que juízo de culpabilidade também não se aplicaria.

Seguem abaixo trechos relevantes do Recorrido e dos respectivos paradigmas demonstrando a conclusão acima:

Trechos do Ac. Recorrido:**Da omissão de receitas**

(...) Nesse estado de coisas, entendo que, diante do conjunto de indícios colhidos na fiscalização, nenhum reparo cabe à decisão recorrida.

As referidas SCP, ainda que possam ter sido corretamente constituídas, nunca respeitaram a sua função típica, tendo sido utilizadas apenas como meio de reduzir a carga tributária incidente sobre a Recorrente, esta sim quem sempre praticou todas as atividades relatadas.

A análise em conjunto de todos esses indícios demonstram a artificialidade, ou melhor, a simulação do desempenho de atividades pelas SCP, as quais apenas "figuraram no papel".

Correta, portanto, a infração de omissão de receita imputada à Recorrente, por ser ela o efetivo titular dos rendimentos.

Da multa qualificada de 150%

(...) Consolidou-se, portanto, o entendimento de que a omissão de receita, por si só, não é causa para qualificação da multa.

E foi exatamente isso que ocorreu nessa situação particular: uma omissão de receitas em face da tentativa de transferir receitas próprias para tributação mais vantajosa via SCP.

Não há, porém, nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida fraudulenta por parte da Recorrente. Pelo contrário, os valores considerados como omissão de receitas foram apurados a partir da documentação fornecida pelo próprio contribuinte, que sempre atendeu as intimações a ele dirigidas.

Cumpra observar, aqui, que em nenhum momento a Recorrente negou a existência das SCP e que por meio dela alocou as receitas consideradas omitidas. Documento nato-digital

Não há dúvidas de que o contribuinte buscou, por meio da alocação das receitas consideradas omitidas, obter economia tributária, mas daí a se afirmar que restaria caracterizada sonegação, fraude ou conluio, com a devida vênia, existe uma enorme distância.

Não custa repetir, nesse ponto, que foi a partir das informações colhidas da Recorrente que a fiscalização tomou conhecimento dos fatos e lançou os tributos que considerou devidos.

(...) (Destacou-se).

A ementa do primeiro paradigma, que bem representa o teor do voto, por si só, já dá conta da divergência instalada:

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SIMULAÇÃO.

No direito tributário, o conteúdo prevalece sobre a forma. Se o conteúdo fático não guarda qualquer simetria com a relação societária que se tentou desenhar, é caso de simulação. As Sociedades em Conta de Participação estão regidas pelas disposições específicas do Código Civil; dentre as quais há a proibição de os sócios participantes prestarem serviços em nome da Sociedade em Conta de Participação. **Presente a simulação, é devida a multa agravada, em percentual de 150%.** (Destacou-se).

Trechos do segundo paradigma:

No presente caso, verificou-se esta discrepância entre os negócios jurídicos celebrados (reorganização societária) e a intenção prática querida pelas partes (alienação de participação societária). Portanto, entendo não restar dúvidas de que trata-se da

realização de atos simulados com a finalidade de reduzir a incidência de tributos, o que de pronto enseja a qualificação da multa de ofício.

(...)

No campo tributário, a realização de atos simulados configura a conduta tipificada na legislação vigente como sonegação, entendida como a ação dolosa tendente a impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (art. 71, inciso I da Lei n. 4.502/1964).

Assim, correta a fiscalização que qualificou os atos e negócios da reorganização societária como ação dolosa, cuja finalidade foi impedir ou retardar conhecimento pelo fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Aqui, entende-se por dolo a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos da conduta que se quer adjetivar como dolosa. Ou seja, o dolo é “saber e querer a realização da conduta” e não exige, portanto, a **consciência da ilicitude, que é elemento da culpabilidade**

(...)

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, etc. **Porém, além da fraude em sentido estrito tal como exemplificado, a fraude também está presente nas demais condutas dolosas descritas nos arts. 71 (sonegação) e 73 (conluio), da referida Lei nº 4.502/1964.** Assim, quando o legislador se refere à figura jurídica da sonegação tem-se em conta que está presente nesta conduta a intenção de fraudar o fisco. Uma vez provada a ação dolosa tendente a ocultar do fisco a ocorrência do fato gerador do imposto, resta caracterizado também o intuito de fraude, exigido para a aplicação da multa de ofício qualificada. (...)

O “erro de proibição” está expresso no código penal e deve ser observado pelo aplicador na dosimetria da pena. Já no campo tributário, não há previsão para o fracionamento ou redução da multa nestas hipóteses. Ao contrário, o percentual de 150% deve ser aplicado a todas as hipóteses previstas na lei, não estando o agente fiscal autorizado a isentá-la ou diminuí-la conforme circunstâncias específicas.(...) (Destacou-se).

Pelo exposto, **OPINO** por **ADMITIR** esta matéria em face da comprovação do dissídio jurisprudencial através dos 2(dois) paradigmas apresentados.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional -- em virtude de alegada intempestividade, de ter sido direcionado a uma Câmara diversa da que integra a turma julgadora, de supostamente pretender contrariar entendimento constante de súmulas do CARF, de alegada ausência de similitude fática – bem como o seu mérito.

Quanto ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, este foi admitido apenas de forma parcial, para a discussão acerca da concomitância das multas isoladas com a multa de ofício.

O sujeito passivo apresentou agravo pretendendo também o seguimento quanto à matéria “*Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária*”. Todavia, o agravo foi rejeitado pela Presidente da CSRF em 6 de dezembro de 2019, confirmando-se o seguimento parcial do recurso (apenas para discutir as multas isoladas), nos seguintes termos (fls. 3.488-3.500):

(...)

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à legitimidade da multa isolada sobre as estimativas não pagas concomitante com a multa de ofício após o encerramento do exercício (anos-calendário de 2010 a 2012).

Demais requisitos formais de admissibilidade

A recorrente trouxe em anexo os 2(dois) acórdãos paradigmas que menciona, transcrevendo também as suas respectivas ementas. Verifica-se que os paradigmas são oriundos de colegiados distintos daquele que proferiu o acórdão recorrido, e que até a presente data não foram objeto de reforma pela Câmara Superior de Recursos, bem assim a matéria apontada divergente também não é objeto de súmula do CARF3, nem dos demais impedimentos previstos regimentalmente.

Em relação a essa matéria, foram indicados como paradigmas não reformados, os Acórdão n.º Acórdão 1301-002.736 e de n.º 1301-002.922. Toma-se, assim, como indicados apenas os 2(dois) primeiros acórdãos paradigmas, sendo descartados os outros paradigmas apontados por contrariar o limite de máximo estabelecido regimentalmente de 2(dois) paradigmas por matéria (§§ 6º e 7º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015).

Seguem as ementas dos respectivos paradigmas indicados:

cujas ementas dispõem o seguinte, na parte que interessa:

Paradigma 1 - Acórdão n.º 1301-002.736

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

(...)

EXCLUSÕES INDEVIDAS AO LUCRO LÍQUIDO. AJUSTES DE DEPRECIÇÃO NÃO COMPROVADOS. VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA. REGIME DE CAIXA. EFETIVO PAGAMENTO.

A falta de comprovação das diferenças entre as taxas adotadas pela empresa incorporada e pela recorrente impede a exclusão dos ajustes a título de depreciação

Os valores relativos às variações cambiais passivas do programa de opção de compra de ações da fiscalizada, em favor de seus empregados, somente podem ser excluídos da apuração do lucro real na data do efetivo pagamento à matriz no exterior pois sujeitas ao regime de caixa.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, 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.

Paradigma 2 - Acórdão n.º 1301-002.922

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTOS DA DECISÃO. CABIMENTO.

Cabem embargos declaratórios para que sejam expostos os fundamentos da decisão.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, mas não pode ser exigida, de forma concomitante, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo.

A Recorrente manejou o seu recurso especial, no relevante, nos seguintes termos:

(...) No caso concreto, o acórdão recorrido divergiu dos entendimentos firmados no acórdão n.º 1301-002.736 (vigente), proferido pela colenda 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (sessão realizada em 20/02/2018, publicado em 08/05/2018), e no acórdão n.º 1301-002.922 (vigente), proferido pela Colenda 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste CARF (julgado em 09/04/2018, publicado em 05/06/2018), ambos fundamentados na interpretação (diversa) dos mesmos enunciados normativos, a qual deve prevalecer, conforme será exposto adiante.

Com efeito, os acórdãos recorrido e paradigmas foram proferidos exatamente sob o mesmo contexto, consistente na aplicação de multa isolada, no percentual de 50%, sobre os valores não recolhidos a título das estimativas mensais, com base no art. 44 da Lei 9.430/96 (redação dada pela Lei 11488/07, fruto da conversão da MP 351/2007, de 22 de janeiro de 2007).

(...)

TRANSCREVE EMENTAS DOS 2(DOIS) PARADIGMAS e TRECHOS DOS RESPECTIVOS VOTOS PARA ENTÃO CONCLUIR:

(...)

Como se verifica, enquanto os acórdãos paradigmas entenderam que deve ser aplicado o princípio da consunção para afastar a aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 2007, ao passo que o acórdão recorrido delimitou a sua aplicação para os períodos anteriores a 2007 (data da entrada vigor da MP 751/2007, em jan/07) e, assim, afastou a sua aplicação no caso concreto, relativo ao período de 2010 a 2012.

Assim, com base na demonstração analítica dos pontos de divergência (art. 67, § 3º, do RICARF) não há dúvidas de que os acórdãos paradigmas e o acórdão recorrido julgaram a mesma matéria, mas em sentidos opostos, o que, além de ensejar a interposição deste Apelo Especial, propicia a esta Colenda Câmara Superior a oportunidade de uniformizar a interpretação divergente (art. 67, caput, e §1º do RI/CARF4) no âmbito do CARF.

Do mesmo arcabouço jurídico

Inciso II, do art. 44, da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 11.488/07.

Da situação fática assemelhada

Em todos os casos tratou-se de lançamento da multa isolada de 50%, para períodos a partir de 2007 (Por se tratarem de infrações cometidas depois da alteração promovida pela MP 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/07), por falta de recolhimento das

estimativas, em face da recomposição de resultados apurados em balancete de suspensão por conta de despesas e exclusões glosadas.

Destaca-se trechos relevantes do ac. recorrido:

(...) Com a novel redação legal, foi definitivamente esclarecido não haver bis in idem com a aplicação simultânea das penalidades que incidem sobre as estimativas mensais não recolhidas e a multa de ofício incidente sobre a insuficiência de recolhimento apurado no ajuste, pois as causas motivadoras das sanções previstas na legislação são distintas, assim como independentes suas bases de cálculo.

Vê-se, ainda, que o art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, prevê 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). 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).

Por se tratarem de infrações cometidas depois da alteração promovida pela MP 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/07, não devem observância à Súmula CARF n.º 105.

Esta é a conclusão a que chegou a Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do processo n.º 10166.723037/201212, ocorrido na sessão de 12/12/2016, acórdão n.º 9101-002.510, 1ª Turma (...) (Destacou-se).

Da divergência constatada

A Recorrente logrou êxito na demonstração da divergência:

Examinando-se os acórdãos paradigmas, verifica-se que neles foram aplicados o princípio da consunção e abraçaram o entendimento de que é incabível o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e CSLL, decorrente de procedimento de fiscalização, após o encerramento do exercício, não sendo aceita para esses caso a denominada "concomitância com a multa de ofício" aplicada sobre o imposto devido anualmente (paradigmas 1 e 2), mesmo lidando com períodos vigentes a partir de 2007, depois das alterações promovidas pela Lei n.º 14.888/2007, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

De outra parte, o acórdão recorrido diverge da interpretação dos acórdãos trazidos como paradigmas, em situação assemelhada – em procedimento de fiscalização de recomposição dos resultados apurados em balancete de suspensão a partir de glosa efetuadas - não aplicando o princípio da consunção, por considerar totalmente devidas as multas isoladas quando aplicadas em conjunto com a multa de ofício incidente sobre o valor apurado ao final do exercício após as recomposições do resultado, ficando também assentado que as infrações seriam bem distintas, mormente após a nova redação dada pela Lei n.º 14.888/2007.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando exclusivamente o mérito do recurso especial do sujeito passivo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal [voto vencedor]

Admissibilidade recursal: Recurso especial da Fazenda Nacional

Em suas contrarrazões o sujeito passivo questiona, primeiramente, a tempestividade do recurso especial da Fazenda Nacional.

Alega o sujeito passivo que a União foi intimada do acórdão recorrido em 29.01.2019 (fl. 3.324), e conclui que o prazo de 15 dias para a interposição do seu recurso começou a fluir a partir do dia 30.01.2019 (quarta-feira), findando-se em 13.02.2019 (quarta-feira).

A fls. 3.324 consta o despacho de encaminhamento datado de 29 de janeiro de 2019, por meio do qual o CARF encaminha os autos à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN para ciência do acórdão.

De acordo com o § 9º do artigo 23 do Decreto n.º 70.235/1972, bem como o artigo 7º, §5º, da Portaria MF 527/2010, o prazo para a interposição do recurso pela PGFN será contado a partir (i) da data da intimação pessoal presumida (que ocorre após 30 dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN), ou (ii) em momento anterior, se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes de tal data, neste caso mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo.

Na hipótese, o despacho de encaminhamento dos autos do processo digital à PGFN data de 29 de janeiro de 2019 (fl.3.324). Assim, a intimação presumida da PGFN ocorreu em 28 de fevereiro de 2019, sendo que o prazo de 15 dias para interposição de recurso especial teve como termo final o dia 15 de março de 2019.

Desse modo, é tempestivo o recurso especial interposto em 19 de fevereiro de 2019, data confirmada pelo despacho de fl. 3.345, nos termos do § 6º do art. 7º da Portaria MF 527/2010).

O fato de o cabeçalho da peça recursal indicar que o recurso estaria sendo direcionado a um presidente de Câmara diversa da que integra a turma julgadora também não é óbice ao seu conhecimento. O juízo é competente e tratou-se de erro escusável. Não se pode olvidar que estamos diante de processo administrativo fiscal, gratuito, em que o extremo apego ao formalismo dá lugar ao ideal de busca pela verdade material, observados o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

O sujeito passivo alega também que o recurso não pode ser conhecido por pretender contrariar entendimento constante das seguintes súmulas do CARF:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64

Tais enunciados dizem, em síntese, que o dolo (pressuposto para a qualificação da multa) não se presume, sendo necessário prová-lo mesmo quando se apure omissão de receitas. E, no caso, a tese que o recurso especial da Fazenda Nacional pretende ver vitoriosa em seu recurso não infirma tal entendimento.

Na verdade, o que o recurso da Fazenda pretende é a adesão à tese de que, uma vez caracterizada a simulação, isso é motivo suficiente para se manter a qualificação da multa. Tem-se, portanto, que a pretensão constante do recurso não contraria as citadas súmulas do CARF.

De se notar, por fim, que tais enunciados de súmula são aplicáveis quando a autuação for baseada em omissão de receitas ou rendimentos, presumida ou não. E, no caso dos autos, a autuação não foi baseada em acusação de omissão de rendimentos, já que o que a autoridade autuante fez foi desconsiderar a existência das SCPs e reunir os rendimentos auferidos por todas elas em uma única pessoa jurídica para efeitos de tributação.

Sem razão a contribuinte também nesta matéria, portanto.

Por fim, o sujeito passivo alega ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas apresentados.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

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.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos.

Ressalto ser importante ter em mente que o recurso da Fazenda Nacional visa a discutir exclusivamente a qualificação da multa de ofício, aplicada com base no artigo 44 da Lei 9430/1996. A matéria acerca da classificação da operação dos autos como “artificial” ou “simulada” transitou em julgado administrativamente (o recurso especial do sujeito passivo não foi admitido para a discussão desse ponto).

O acórdão recorrido, como já adiantado, tratou do contexto fático em que, com base em indícios de supostas irregularidades, a autoridade autuante desconsiderou a existência de Sociedades em Conta de Participação (SCP), tributando-se os resultados por elas reportados de forma consolidada, em uma única pessoa jurídica.

O voto condutor do acórdão recorrido considerou a operação “artificial” ou “simulada”, e manteve o lançamento do principal de tributos, não obstante, não foi mantida a qualificação da multa de ofício, por dois motivos: (i) identificação de erro material no TVF, ante a ausência de fundamentação em um dos dispositivos da Lei 4.502/1964, e (ii) ausência de efetiva prova de sonegação, fraude ou conluio, sendo a conduta enquadrada como “declaração inexata”. *In verbis* (grifamos):

(...)

De plano, percebe-se que não houve enquadramento legal da conduta praticada pelo contribuinte no TVF.

Já no Auto de Infração a fiscalização aponta o artigo 44, I, § 1º da Lei 9.430/968, mas não motiva em qual dos dispositivos (71, 72 e 73) por ele reportado a Recorrente estaria de fato sujeita.

A meu ver essa ausência de motivação quanto à identificação efetiva da conduta praticada diante do rol dos artigos que impõem a qualificação prejudica a cobrança da multa pelo percentual dobrado, na linha do que já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais. Veja:

MULTA QUALIFICADA. Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito). (Acórdão 9101-002.189. Sessão de 21 de janeiro de 2016)

O erro material em questão, segundo penso, constitui vício insanável que deve ser reconhecido de ofício pelo presente Julgador.

Quer prevalecer a qualificação da multa, imprescindível que a autoridade fiscal responsável pelo lançamento faça o devido enquadramento da conduta em uma das hipóteses legais da qualificadora, bem como motive essa subsunção do fato à hipótese normativa, sob pena de prejudicar a sua aplicação.

Ademais, vale assinalar que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ao trazerem a conduta típica respectivamente de sonegação, fraude ou conluio têm como pressuposto a inequívoca constatação e enquadramento da conduta dolosa.

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), mister que a autoridade fiscal vincule a base legal com a exata ação ou omissão dolosa, não só no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito), mas principalmente no aspecto subjetivo (vontade de praticar o ilícito e lesar o fisco).

(...)

Não há, porém, nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida fraudulenta por parte da Recorrente. Pelo contrário, os valores considerados como omissão de receitas foram apurados a partir da documentação fornecida pelo próprio contribuinte, que sempre atendeu as intimações a ele dirigidas.

Cumprir observar, aqui, que em nenhum momento a Recorrente negou a existência das SCP e que por meio dela alocou as receitas consideradas omitidas.

Não há dúvidas de que o contribuinte buscou, por meio da alocação das receitas consideradas omitidas, obter economia tributária, mas daí a se afirmar que restaria caracterizada sonegação, fraude ou conluio, com a devida vênia, existe uma enorme distância.

Não custa repetir, nesse ponto, que foi a partir das informações colhidas da Recorrente que a fiscalização tomou conhecimento dos fatos e lançou os tributos que considerou devidos.

Finalmente, quanto ao argumento de que nem todas as receitas foram informadas ao fisco nas declarações relativas às SCP, entendo que tal conduta enquadra-se na hipótese legal de "declaração inexata" referenciada pelo inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, verbis:

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;

Da leitura desse dispositivo, extrai-se que o não pagamento de tributos e/ou a apresentação de declaração inexata são hipóteses já tipificadas e que ensejam a aplicação da multa ordinária de 75% em face de disposição legal expressa.

(...)

Dessa forma, **também por esse motivo entendo que a multa qualificada de 150% não se sustenta.**

O recurso da Fazenda Nacional está todo ele voltado à demonstração da tese de que a conclusão pela ocorrência de simulação é suficiente para qualificar a multa. É para tal argumento que ela indica os paradigmas que considera capazes de demonstrar a divergência jurisprudencial.

Nesse ponto, observo que a Fazenda Nacional não contesta a conclusão do acórdão recorrido acerca do erro material constante do auto de infração, consubstanciado na ausência de indicação de qual dos artigos da Lei 4.502/1964 se aplicaria à conduta do sujeito passivo. Não há, também, paradigma para essa matéria.

Percebe-se, assim, que o recurso da Fazenda Nacional é insuficiente, eis que o provimento das suas razões não é capaz de levar à reforma da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Compreendo que tal constatação é, por si só, suficiente para levar ao não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Em conclusão, oriento meu voto para não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional, por insuficiência recursal.

Admissibilidade recursal: Recurso especial do sujeito passivo

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente de Câmara para conhecimento do Recurso Especial, conforme confirmado pela Presidente da CSRF, seguindo o permissivo do artigo 50, § 1º, da Lei 9.784/1999, destacando, ademais, que os precedentes comparados também discutem a aplicação concomitante de multas isolada e de ofício sob a vigência do artigo 44 da Lei 9.430/96 na redação dada pela Lei 11.488/07, fruto da conversão da MP 351/2007.

Assim, conheço do recurso especial do sujeito passivo.

Mérito [voto vencido]

Mérito: Recurso especial do sujeito passivo

O voto vencedor do acórdão recorrido entendeu ser legítima a aplicação de multas isoladas pela falta de recolhimento das estimativas em conjunto com a multa de ofício, afirmando que não seria o caso de aplicação da súmula CARF nº 105, dado que o lançamento da multa isolada foi fundamentado na redação do artigo 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

De fato, tal enunciado faz referência à redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996, *in verbis*:

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.

No caso, **o auto de infração ora discutido cobra multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas em determinados meses de 2010 a 2012**, bem como à cobrança de multa de ofício sobre o tributo apurado como devido no ajuste anual relativo aos mesmos anos-calendário. Tais penalidades foram aplicadas, portanto, na vigência da Lei 9.430/1996 com as alterações promovidas pela Lei 11.488, que é de 15 de junho de 2007 (produto da conversão da MP 351, de 22.01.2007).

Parte relevante da jurisprudência deste CARF tem entendido que a Súmula CARF 105 trata da Lei 9.430/1996 na redação anterior à Lei 11.488/2007, de forma que as multas isoladas em questão, lançadas com base no artigo 44, II, "b", da Lei 9.430/1997, já com redação dada pela Lei 11.488/2007, não estariam abrangidas por tal enunciado.

Para os que seguem tal linha, o fundamento jurídico utilizado pela fiscalização para presente autuação seria diverso do mencionado na Súmula CARF 105, de forma que referido enunciado deixou de ter validade em razão das alterações legislativas posteriores à sua edição, realizadas pela Lei 11.488/2007.

Ocorre que, muito embora a Lei 11.488/2007 tenha trazido alterações no **texto** do artigo 44 da Lei 9.430/1996, a **norma**, em sua essência, não foi alterada, sobretudo no que diz respeito à cobrança da multa isolada.

É dizer, a simples mudança na *forma de escrever* o disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996, com a devida vênia, não muda a *norma*, tampouco a natureza da multa isolada em relação à multa de ofício, quando esta é aplicada no caso concreto.

Riccardo Guastini aponta a diferença entre texto e norma, indicando que o texto é o objeto da interpretação jurídica, sendo a norma o seu resultado. O autor define interpretação jurídica como “*a atribuição de sentido (ou significado) a um texto normativo.*” (GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Edson Bini (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 23). Assim, o discurso do intérprete seria construído na forma do enunciado standard “T significa S”, em que T equivale ao texto normativo e S equivale ao sentido ou significado que lhe é atribuído.

Nesse passo, ao buscarmos a compreensão de uma "norma", iniciamos pela leitura do texto, ou seja, do enunciado enquanto suporte (físico) de significações. Interpretando-se o texto, buscam-se as significações contidas nos enunciados, ou seja, as proposições (sentidos). A partir daí é possível conjugar as proposições (sentidos de enunciados) de acordo com determinado esquema formal, de maneira que se compreenda um comando de dever-ser -- o esquema formal de acordo com o qual se conjugam enunciados de forma a se obter um mínimo deôntico completo (norma jurídica) pode ser representado por $D[f \rightarrow (S' R S'')]$, ou seja: deve ser que, dado o fato *f*, então se instale a relação jurídica R entre os sujeitos S' e S'' (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4a Ed., São Paulo: Saraiva, 2006, p. 24).

A análise comparativa dos textos revela que, de fato, a alteração legislativa não mudou a hipótese de aplicação da multa isolada. Veja-se:

Lei 9.430/1996 (redação original)	Lei 9.430/1966 (redação dada pela Lei 11.488/2007)
<p>Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:</p> <p>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;</p> <p>(...)</p> <p>Parágrafo 1º - As multas de que trata este artigo serão exigidas:</p> <p>I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;</p> <p>(...)</p> <p>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;</p>	<p>Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)</p> <p>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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)</p> <p>II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)</p> <p>(...)</p> <p>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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)</p>

Percebe-se que, seja antes seja depois da alteração legislativa, a **norma** a ser extraída do texto de lei permaneceu exatamente a mesma, qual seja:

* (hipótese:) ocorrendo a falta de pagamento de estimativa mensal

--> deve ser -->

* (consequência:) aplicada a multa a ser exigida isoladamente sobre o valor da estimativa não paga, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Corroborando esta conclusão, vemos que a exposição de motivos da Medida Provisória 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488/2007 e alterou o artigo 44 a respeito da multa isolada, atesta que a única alteração veiculada por aquela norma foi quanto ao percentual da multa de ofício, *verbis*:

A alteração do artigo 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 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 de multa de mora.

Portanto, após a alteração do texto da Lei 9.430/1996 promovida pela MP 351/2007 / Lei 11.488/2007, a norma de imposição da multa isolada permanece idêntica, salvo quanto ao percentual aplicado, agora de 50%, quando anteriormente era de 75%.

Considerando isso, não há porque dizer que a alteração do texto de lei possa ter tido alguma influência no enunciado da Súmula CARF 105.

Complementando este raciocínio, vale analisar os acórdãos precedentes que orientaram a edição deste enunciado sumular. Nesse ponto, faço referência ao diligente estudo empreendido pelo então Conselheiro Luis Flavio Neto (voto vencido no acórdão 9101-003.831, de 2 de outubro de 2018, grifos no original):

Uma súmula do CARF é, portanto, veículo para *ratio decidendi* presente nos acórdãos paradigmáticos que provocaram a sua enunciação, para que este seja obrigatoriamente aplicado a todos os processos que tratem da mesma matéria, por quaisquer julgadores deste Tribunal.

Nesse seguir, a norma enunciada pelo CARF, por meio de súmula, deverá ser aplicada à generalidade dos processos que forem conduzidos em massa perante este Tribunal, com a reprodução a decisões *in concreto* da *ratio decidendi* em questão. Trata-se a súmula do CARF, portanto, de *norma geral e concreta* (Vide, sobre o tema: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35-41).

Para a solução do presente caso, é preciso compreender essa relação de complementariedade: a *ratio decidendi* dos acórdãos paradigmas não se desprendem da respectiva súmula, nem esta deve ser aplicável a hipóteses que não estariam abrangidas pela *ratio decidendi* dos referidos paradigmas. Em outras palavras, como a súmula é *norma geral e concreta* que veicula a *ratio decidendi* outrora presente em reiterados *acórdão individuais e concretos*, a sua aplicação é restrita às situações que sejam equivalentes àquelas tratadas nos referidos acórdãos paradigmáticos. A aplicação de uma súmula a um caso concreto pressupõe que as *premissas fáticas* e as *normas questionadas* neste sejam equivalentes às *premissas fáticas* e as *normas questionadas* nos paradigmas que ensejaram a súmula.

A compreensão dos acórdãos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF é, portanto, fundamental para a correta aplicação desta.

No caso, duas *ratio decidendi* podem ser abstraídas dos fundamentos dos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF. A primeira delas é que **pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração de estimativas mensais é absorvida pela multa de ofício**. É o que se observa de suas respectivas ementas, a seguir transcritas:

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. (CSRF, 9101-001.261, de 22/11/2011)

Neste acórdão, houve a transcrição integral dos fundamentos adotados em outro julgamento da CSRF (acórdão CSRF/0105.838, de 15.04.2008), que restou assim ementado:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Exercício. 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

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.**

Recurso especial negado.

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.** (CSRF, 9101-001.307, de 24/04/2012)

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.**

CARF, 3ª Turma Especial, 1ª Seção, 1803001.263, de 10/04/2012

A segunda ratio decidendi que se abstrair dos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF é que **não é cabível o lançamento de multa isolada, cuja base de cálculo seja coincidente ou esteja está inserida na base de cálculo das multas de ofício.** É o que se observa de suas respectivas ementas, a seguir transcritas:

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 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 das glosas efetivadas pela Fiscalização.**

Recurso Especial do Procurador conhecido e não provido.

(CSRF, 9101-001.203, de 17/10/2011)

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF

Exercício: 2001

IRFONTE. AFASTAMENTO. O próprio lançamento tributário em razão da desconsideração do planejamento fiscal já atribuiu as respectivas saídas de valores a causa e seus beneficiários.

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.**

Recurso especial do Procurador negado.

(CSRF, 9101-001.238, de 21.11.2011)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

(...)

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.** (...)

(CARF, 1ªC/2ªTO, 110200.748, de 09.05.2012)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de penalidades, está prevista no artigo 173, I do CTN, apresentando-se regular a exigência formalizada dentro deste prazo. Por sua vez, em relação aos tributos, havendo antecipação de recolhimentos o prazo é contado na forma do art. 150, §4o. do CTN.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS 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).** (...)

(CARF, 4ªC/2ªTO, 1402-001.217, de 04.10.2012)

Em todos esses julgados, portanto, compreendeu-se não ser cabível o lançamento de multa isolada, quando:

- a sua base de cálculo seja coincidente ou esteja inserida na base de cálculo das multas de ofício;

- pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração de estimativas mensais deva ser absorvida pela multa de ofício.

(...)

A *ratio decidendi* adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do art. 44 da Lei n. 9.430/1996, conforme acima analisado, não é de maneira nenhuma afetada pela mera alteração do texto empreendida pela Lei n. 11.488/2007.

Não havendo motivos para afastar-se a *ratio decidendi* da Súmula CARF 105 para fatos ocorridos após a edição da Lei n. 11.488/2007, especialmente por força do princípio da consunção, conclui-se que esta permanece plenamente aplicável.

Noto, por fim, que o entendimento acima exposto está também alinhado à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

No REsp 1.496.354/PR, o STJ decidiu ser necessário aplicar o princípio da consunção na interpretação do art. 44 da Lei n. 9.430/1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, a fim de afastar a exigência da isolada, absorvida pela multa de ofício. Vale transcrever a ementa da referida decisão:

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)

Em seu voto, acompanhado pela unanimidade da Segunda Turma da 1ª Seção do STJ, o Ministro Relator Humberto Martins, fundamentou:

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 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.

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.”

Em decisão posterior, no REsp 1.499.389/PB, o STJ novamente aplicou o princípio penal da consunção para afastar a cumulação da multa de ofício com a multa isolada, em decisão assim ementada:

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

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

aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

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

3. Agravo regimental não provido.

(STJ, AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015)

É possível perceber que a *ratio decidendi* presente nos referidos julgados do STJ, que se detiveram às aludidas normas sancionatórias após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007, não é distinta da *ratio decidendi* adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

Nesse seguir, após as alterações introduzidas pela Lei 11.488/2007, o mesmo dilema quanto à consunção, anteriormente enfrentado pelo CARF, permanece presente e, conforme o entendimento mantido pelo STJ, deve ser solucionado da mesma forma: a impossibilidade de cobrança da multa isolada cumulada com a multa de ofício.

Compreendo, assim, que deve ser mantida a *ratio decidendi* que inspirou o enunciado da Súmula CARF 105, inclusive nos fatos ocorridos sob a vigência da Lei 11.488/2007, como é o caso dos autos.

Assim, oriento meu voto para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer o recurso especial do sujeito passivo e, no mérito, dou-lhe provimento. Quanto ao recurso especial da Fazenda Nacional, oriento meu voto para não conhecê-lo.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Fl. 23 do Acórdão n.º 9101-006.106 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10600.720007/2015-21

Voto Vencedor

Conselheira Andrea Duek Simantob – Redatora Designada.

Ousei divergir da i. Relatora no mérito do recurso especial do contribuinte, o qual diz respeito sobre a cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício pela cobrança de tributo, a partir do ano-calendário de 2007.

A matéria já foi analisada inúmeras vezes neste Colegiado, prevalecendo o entendimento de que não há de se falar em concomitância nesse caso, visto tratar-se de infrações diferentes e com fundamentos distintos.

Com efeito, a multa de ofício incide sobre o tributo devido pelo sujeito passivo e que foi apurado em desacordo com a legislação tributária.

Já a multa isolada incide sobre as bases de cálculo estimadas, que não correspondem ao tributo devido, em razão da necessidade dos ajustes previstos em lei.

Não se trata, portanto, de *bis in idem* ou de dupla penalização, dado que a legislação cuida individualmente de cada hipótese. E essa ausência de duplicidade afasta a tese de aplicação do princípio da consunção, pois, ao contrário do que defende a Recorrente, entendo que a alteração no comando original do artigo 44, oriunda da redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007 (fruto da conversão da Medida Provisória n. 351/2007) ressalta a diferença entre as infrações e determina a aplicação da multa correspondente a cada hipótese.

Penso que a alteração buscou afastar a dubiedade e a imprecisão do comando anterior, circunstâncias que levaram à elaboração da Súmula 105 deste Conselho, que conferiu, à luz do artigo 112, I, do CTN, interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte.

Ocorre que a partir da nova redação inexistente qualquer dúvida, vale dizer, não se vislumbra mais qualquer impedimento jurídico para a aplicação concomitante das multas previstas nos incisos I e II, "b", do artigo 44:

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: (...) 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.

Como no caso dos autos as multas isoladas se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do artigo 44, posto que relativas a ano-calendário posterior a 2007, entendo como jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, vez que as multas são completamente distintas e autônomas, razão pela qual deve ser mantido o entendimento esposado pela decisão recorrida.

Neste sentido, nego provimento ao recurso do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob