



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10600.720076/2016-15
ACÓRDÃO	9101-007.384 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	24 de julho de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	SAMARCO MINERAÇÃO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

RECURSO ESPECIAL. ADOÇÃO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO DE ENTENDIMENTO POSTERIORMENTE SUMULADO. NÃO CABIMENTO.

Considerando que a decisão recorrida aplicou o mesmo entendimento que foi objeto da Súmula CARF nº 178 (*“A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996”*), o recurso especial não deve ser conhecido no tocante a essa matéria.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

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

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

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em, por maioria de votos, conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria (*“multas isoladas concomitantes”*), vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa que conhecia também da matéria

“inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento dos anos-base”. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Votou pelas conclusões quanto ao conhecimento da matéria “*multas isoladas concomitantes*” a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recursos especial (fls. 1.175/1.194) interposto pelo sujeito passivo contra o acórdão nº **1402-002.899** (fls. 642/655), complementado pelos acórdãos **1301-004.392** (fls. **1.084/1.090**) e **1301-006.852** (fls. 1.144/1.157), cujas ementas transcrevo, respectivamente, a seguir.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: **2011, 2012, 2013, 2014**

MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013, 2014

DÉBITO DE ESTIMATIVA MENSAL. EXTINÇÃO POR COMPENSAÇÃO. PROVA.

A extinção, mediante compensação, de débitos de estimativa mensal de IRPJ ou de CSLL exige declaração de compensação, que é a forma indispensável, exigida por lei, para extinção de crédito tributário por essa modalidade.

MULTA. DECISÃO POR VOTO DE QUALIDADE. ART. 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INAPLICABILIDADE.

O voto de qualidade, adotado no processo administrativo tributário, é critério de decisão para casos de empate na votação, não caracterizando dúvida acerca da existência ou da qualificação do fato considerado no lançamento como infração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

ERRO MATERIAL. EMENTA. EMBARGOS. ERRO.

Constatado o erro material no texto do acórdão, acolhem-se os embargos inominados para que seja sanado o vício apontado.

Em resumo, trata-se de processo administrativo decorrente de Auto de Infração que exige multa isolada pela insuficiência de recolhimento de estimativas (fls. 05/11), relacionadas ao lançamento de ofício do IRPJ (*principal*, acrescido de multa de ofício) objeto do Processo Administrativo nº 10600.720046/2016-17, no qual a fiscalização entendeu inaplicável a alíquota *incentivada* de 18% em determinadas operações praticadas pela contribuinte, bem como glosou despesas com *arrendamento mercantil*.

A Recorrente ofertou Impugnação, alegando preliminarmente *erro* na apuração da Multa Isolada por parte do Fisco e, no mérito: (i) a impossibilidade de cumulação de multa isolada com multa de ofício, principalmente após o encerramento do período anual de apuração do IRPJ; (ii) a incidência da Súmula CARF nº 105 ao presente caso; e (iii) a ocorrência de *bis in idem* pela dupla penalização.

Tramitado o feito, sobreveio decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro/RJ que deu total provimento à defesa.

Considerando o cancelamento integral da autuação e o valor do crédito consequentemente exonerado, foi interposto Recurso de Ofício, o qual foi provido pelo referido acórdão **1402-008.899**, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento ao recurso de ofício para restabelecer a exigência da multa isolada e determinar o retorno dos autos à primeira instância julgadora a fim de que sejam apreciadas as razões de defesa não analisadas no acórdão original. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Eduardo Morgado Rodrigues, Breno do Carmo Moreira Vieira e Demetrius Nichele Macei, que votaram por negar provimento ao recurso de ofício. Designado o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, para redigir o

voto vencedor. Declarou-se suspeito o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

Intimada da decisão de primeira instância, a contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 664/671), tendo sido estes rejeitados (fls. 697/700).

Na sequência interpôs o *primeiro recurso especial*, sustentando as seguintes divergências:

Assunto	Acórdãos Paradigmas
Da Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício	1202-001.228 (Doc. 03) e 1301-002.415 (Doc. 04)
Da Impossibilidade de Cobrança em Duplicidade: Necessidade de Aplicação do Princípio da Consumção	1401-002.836 (Doc. 05) e 1401-002.087 (Doc. 06)
Da Aplicabilidade da Súmula nº 105 do E. CARF no Presente Caso	1302-001.624 (Doc. 07) e 1301-002.180 (Doc. 08)
Da Inaplicabilidade da Multa Isolada em Razão do Encerramento dos Anos-bases	1301-001.680 (Doc. 09) e 1103-001.102 (Doc. 10)

Ato contínuo, e em atendimento ao acórdão ora recorrido, foi proferida *nova* decisão pela DRJ (fls. 1.028/1.034), julgando as demais “matérias” contempladas na impugnação improcedentes.

Dessa decisão o sujeito passivo interpôs o recurso voluntário de fls. 1.048/1.065, que foi julgado improcedente pelo Acórdão nº **1301-004.392** (fls. 1.084/1.090).

Contra essa decisão a contribuinte apresentou embargos de declaração (fls. 1.100/1.110), que foram admitidos parcialmente (fls. 1.130/1.139) *para que sejam sanados os vícios reconhecidos nos seguintes tópicos deste despacho: 1- Omissão em relação à preliminar do Recurso Voluntário - Suspensão do presente processo até o julgamento do Recurso Especial da Embargante interposto nesses autos (fls. 4/6 do Recurso Voluntário); e 3- Omissão quanto ao status processual do PAF 10600.720046/2016-17.*

Por intermédio do Acórdão nº **1301-006.852** (fls. 1.144/1.157), acordaram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos de declaração e acolhê-los para sanar as omissões apontadas, sem efeitos infringentes, confirmando o teor da decisão recorrida.

Em seguida interpôs o *segundo recurso especial* (fls. 1.175/1.194).

Despacho de fls. 1.565/1.578 admitiu o Apelo parcialmente, nos seguintes termos:

[...]

1- IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO.

[...]

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs 9101-005.824 e 9101-007.043, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esses paradigmas servem para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial em relação à decisão recorrida.

As decisões cotejadas trataram da questão sobre a possibilidade da aplicação concomitante da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais e da multa de ofício sobre o tributo apurado no ajuste anual.

E, em sentido totalmente contrário à decisão recorrida, os paradigmas não admitiram a cobrança concomitante dessas duas multas para os períodos transcorridos a partir de 2007, concluindo-se pela afastamento da multa isolada.

Desse modo, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial da contribuinte para a matéria tratada neste primeiro tópico.

2- IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA EM DUPLICIDADE: NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

[...]

A matéria abordada neste segundo tópico do recurso já está abrangida pelo tópico anterior, eis que a questão sobre a *“impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício”* (matéria do primeiro tópico) envolve justamente esse debate sobre a aplicação (ou não) do princípio da consunção.

No caso, a contribuinte está apresentando 4 paradigmas para tratar de uma mesma divergência, mas o RICARF (Portaria MF nº 1.634/2023, art. 118, §7º) estabelece que *“na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, serão considerados apenas os dois primeiros indicados, descartando-se os demais”*.

Desse modo, fica prejudicado o exame de admissibilidade da matéria tratada neste segundo tópico, eis que ela já é objeto do tópico anterior.

3- APLICABILIDADE DA SÚMULA Nº 105 DESTA E. CARF NO PRESENTE CASO.

Vê-se que primeiro paradigma apresentado, Acórdão nº 1202-001.228, consta do sítio do CARF, e que ele não foi reformado na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esse paradigma serve para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial em relação à decisão recorrida.

A decisão recorrida, que tratou de fatos ocorridos a partir de 2011, entendeu “*ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007*”.

O referido paradigma, por outro lado, entendeu que “*é inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ainda que após a vigência das alterações da Lei nº 11.488/2007*”, o que estaria “*em conformidade com o posicionamento consolidado desta Turma e da CSRF, objeto de recente Súmula do CARF (de nº 105)*”.

Ou seja, na ótica do paradigma, a Súmula CARF nº 105 também poderia ser aplicada para fatos ocorridos após a vigência da Lei nº 11.488/2007.

O segundo paradigma, Acórdão nº 9101-004.096, já não serve para demonstrar a alegada divergência em relação à decisão recorrida.

É que ele tratou de fatos ocorridos no ano-calendário de 2003, período anterior a 2007, para o qual não há controvérsia sobre a aplicação da Súmula CARF nº 105.

O que configura a matéria da divergência alegada é a questão da possibilidade (ou não) de aplicação da referida súmula para fatos ocorridos após a vigência das alterações da Lei nº 11.488/2007, e o segundo paradigma não embasa controvérsia e nem divergência sobre isso.

De todo modo, o primeiro paradigma serve para a admissibilidade do recurso.

Assim, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial da contribuinte para a matéria tratada neste terceiro tópico.

4- INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO DOS ANOS-BASES.

[...]

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs 9101-001.854 e 1103-001.102, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esses paradigmas servem para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial em relação à decisão recorrida.

Diferentemente da decisão recorrida, os paradigmas realmente firmaram entendimento no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL após o encerramento do período de apuração anual.

Desse modo, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial da contribuinte para a matéria tratada neste quarto tópico.

5- NECESSIDADE DE SOBRESTAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

[...]

Nenhum dos dois paradigmas serve, portanto, para embasar divergência jurisprudencial relativa a sobrestamento de processo administrativo em razão da existência de processo judicial em curso, onde a contribuinte procura reverter decisão que lhe foi desfavorável no processo administrativo principal (já finalizado).

Desse modo, proponho que seja **NEGADO SEGUIMENTO** ao recurso especial da contribuinte para a divergência tratada neste quinto tópico.

Intimada desse despacho, o sujeito passivo apresentou Agravo (fls. 1.590/1.599), o qual foi rejeitado (fls. 1.631/1.634).

Chamada a se manifestar, a PGFN apresentou contrarrazões às fls. 1.650/1.658. Não questiona o conhecimento e, no mérito, pede pela manutenção dos acórdãos recorridos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, relator

CONHECIMENTO

O recurso especial é tempestivo, não havendo questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

No entanto, entendo que as três primeiras matérias na verdade tratam do mesmo tema, qual seja, a aplicação da multa isolada sobre estimativa em concomitância com a multa de ofício, de modo que ambas serão analisadas em conjunto, tendo em vista que realmente o dissídio jurisprudencial restou caracterização, nos termos do despacho prévio de admissibilidade.

Quanto à quarta matéria (*INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO DOS ANOS-BASES*), considerando que a decisão recorrida aplicou o mesmo entendimento que foi objeto da Súmula CARF nº 178 (“*A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*”), o recurso especial não deve ser conhecido com fundamento no artigo 67, §3º, Anexo II, do RICARF/2015 (atual artigo 118, §3º, do RICARF/2023).

MÉRITO

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

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.”*

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrida, 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 na 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 2ª Turma desse E. Tribunal:

¹ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

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 decritos, 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).

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **Resp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).
2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).
3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.
4. Recurso especial provido.

A propósito, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões inculcadas 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 n.º 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulativo 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 inoccorrência 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 n.º 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):

(...)

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

² Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

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 *atos 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 16ª 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 passando-se 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, compreendo 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, compreendo 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 vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, entendo que a decisão recorrida merece reforma, de modo a afastar a incidência das multas isoladas.

Conclusão

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial e, no mérito, dou-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli