



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



**Processo nº** 10980.724840/2010-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1201-003.568 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2020  
**Recorrente** ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA SUL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. ABSORÇÃO.

O princípio da consunção ou absorção determina que não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar quando, sobre os mesmos fatos, houver sido aplicada sanção sobre o dever de recolher em definitivo, de forma que esta penalidade absorve aquela até o limite em que suas bases se identificarem. Aplicação da Súmula CARF nº 105 para os períodos até 2006.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama (Suplente convocado), Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). Ausente o conselheiro Efigênio de Freitas Junior.

## Relatório

1. Trata o presente processo do crédito tributário transferido do **processo n.º 10980.724187/2010-88**, relativo ao parcelamento da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, da parcela da exigência supostamente não contestada do lançamento fiscal tratado nos autos do processo n.º 10980.722279/2010-23, conforme consta do item 6 da impugnação apresentada em 29/09/2010 e das correspondências encaminhadas em 29/09/2010 (fl. 03) 08/10/2010 (fls. 04-05).

2. O crédito tributário em referência corresponde à infração descrita no subitem 4.1 do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 07-47) do lançamento fiscal tratado no processo n.º 10980.722279/2010-23, qual seja, **a exclusão indevida, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL de créditos de PIS e Cofins no montante de R\$ 79.844.225,89, que resultou nas exigências de IRPJ, CSLL e multas isoladas de IRPJ e CSLL abaixo detalhadas e incluídas no pedido de parcelamento formalizado no processo n.º 10980.724187/2010-88:**

Discriminação	CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO CONTESTADO E INCLUÍDO NO PEDIDO DE PARCELAMENTO (R\$)				
	Principal	Multa de Ofício	Juros de Mora	Multa Ofic.Isol.	Total
IRPJ	19.961.056,47	14.970.792,35	7.299.758,35	0,00	42.231.607,17
CSLL	7.185.980,33	5.389.485,25	2.627.913,01	0,00	15.203.378,59
Multa Isol.IRPJ	0,00	0,00	0,00	9.980.528,24	9.980.528,24
Multa Isol.CSLL	0,00	0,00	0,00	3.592.990,17	3.592.990,17
<b>TOTAL</b>	<b>27.147.036,80</b>	<b>20.360.277,60</b>	<b>9.927.671,36</b>	<b>13.573.518,41</b>	<b>71.008.504,17</b>

3. Da análise desse pedido, foi indeferido o parcelamento dos débitos **relativos às multas de ofício isoladas de IRPJ e CSLL, nos valores de R\$ 9.980.528,24 e R\$ 3.592.990,17, respectivamente, por terem vencimento em 30/09/2010**, enquanto a Lei n.º 11.941, de 2009, determina que apenas os débitos vencidos até 30/11/2008 poderiam ser parcelados, **foram os valores não admitidos transferidos para o presente processo para se submeterem a processo de cobrança (Carta Cobrança n.º 400/2010, emitida em 16/11/2010, à fl. 110)**.

4. Inconformada com a abertura do presente feito via a citada Carta de Cobrança, **tempestivamente**, a ora Recorrente apresentou, em **09/12/2010**, a petição de fls. 112-114, dirigida a r. DRJ, onde alegou sem síntese que:

(i) As multas isoladas não poderiam ser objeto de cobrança, independentemente da data de seu vencimento;

(ii) O art. 4º da IN RFB n.º 1049, de 2010, permitiu às empresas que aderiram ao parcelamento e tiveram procedimento de fiscalização iniciado até 30/07/2010 que incluíssem nesse parcelamento eventuais débitos objeto de fiscalização com vencimento até 30/11/2008;

(iii) Como teve procedimento de fiscalização iniciado antes de 30/07/2010 e não podia retificar a sua DIPJ (art. 832 do RIR de 1999), informou à fiscalização, no curso da ação fiscal, que iria parcelar os débitos oriundos da exclusão do valor do PIS e Cofins das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, razão pela qual jamais poderia sofrer a imposição de multa isolada;

(iv) Considerando que o art. 4º da referida instrução normativa permitiu a inclusão de débitos no parcelamento sem a retificação de declarações, a multa isolada não pode ser exigida, devendo ser cancelada a Carta Cobrança n.º 400/2010; e

(v) Entendimento contrário levaria à absurda conclusão de que a requerente poderia ser obrigada a pagar multa isolada sobre débitos incluídos no parcelamento antes da lavratura do auto de infração, tão somente, porque a consolidação de seus débitos ainda não aconteceu.

5. Ao final requer: (i) o cancelamento da cobrança das multas isoladas objeto da carta cobrança; (ii) subsidiariamente, caso se entenda pela procedência da cobrança dessas multas isoladas, o cômputo do valor da referidas multas isoladas no crédito tributário em discussão no processo administrativo original, com a consequente suspensão da sua exigibilidade.

6. Em sessão de 03 de março de 2011, a 1ª Turma da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, não conheceu da impugnação, nos termos do voto relator, Acórdão n.º 0630.639 (e-fls. 120/123), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo, *verbis*:

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

Ano-calendário: 2006

**IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA.**

Não se toma conhecimento de petição que pretende reabrir discussão de matéria objeto de lançamento fiscal cujo prazo se impugnação já se encontra esgotado.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2006

**IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA.**

Não se toma conhecimento de petição que pretende reabrir discussão de matéria objeto de lançamento fiscal cujo prazo se impugnação já se encontra esgotado.

Impugnação Não Conhecida

Crédito Tributário Mantido

7. Cientificada da decisão (AR de 17/03/2011, e-fl. 131), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 132/139) em 07/05/2009. Reiterando os argumentos de defesa, a ora Recorrente reforça os seguintes pontos para contrapor as razões trazidas pela r. DRJ:

(i) Alega que teria demonstrado com clareza, na impugnação interposta no processo administrativo n.º 10980.722279/2010-23, que: (i.1) aderiu ao parcelamento da Lei n.º 11.941/2009 no dia 17/11/2009, para incluir os débitos referentes ao item 4.1 do TERMO; (i.2) para tanto, desistiu, no dia 26/02/2010, do Mandado de Segurança n.º 2007.70.00.013106-1, ajuizado para discutir matéria em questão; (i.3) os débitos de IRPJ e CSL deveriam ser excluídos dos AIs, com a consequente retificação do lançamento, uma vez que foram confessados em momento anterior ao lançamento; bem como (i.4) tendo havido a confissão dos referidos débitos de IRPJ e CSL antes do lançamento, não é cabível a aplicação de multas de ofício isoladas;

(ii) Argumenta que, ao contrário do que consta da decisão recorrida, as petições por ela apresentadas (protocolizadas em 29/09/2010 e 08/10/2010, PAF n.º 10980.722279/2010-23) não se tratam de pedidos de desistência de impugnação para inclusão de débitos no parcelamento da Lei n.º 11.941/2009, mas sim de esclarecimentos a respeito dos valores que devem ser excluídos dos AIs em virtude de terem sido indevidamente lançados;

(iii) Como os débitos de IRPJ e CSL, referentes ao item 4.1 do TERMO, foram incluídos no parcelamento da Lei n.º 11.941/2009, no dia 17/11/2009, antes, portanto, da formalização processo administrativo n.º 10980.722279/2010-23 (31/08/2010), a contribuinte sequer teria a obrigação de desistir da impugnação administrativa;

(iv) No que se refere às multas de ofício isoladas, sustenta a ora Recorrente que somente pediu sua exclusão dos AIs por serem relativas a débito anteriormente incluído no parcelamento da Lei n.º 11.941/2009 e reitera o fato de **não ter renunciado ao direito de questioná-las no processo administrativo n.º 10980.722279/2010-23**, de modo que enquanto não for decidido se os respectivos valores devem ou não ser excluídos do mencionado processo, a exigibilidade dos créditos em questão permanecerá suspensa, nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional ("CTN").

8. Em 14/03/2012, esta 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF resolveu, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para juntada deste processo ao de n.º 10980.722279/2010-23 (Resolução n.º 1302000.158, e-fls. 269/274).

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

9. Inicialmente, cumpre consignar a controvérsia constante do presente processo administrativo, qual seja, **a exigência de multas isoladas de IRPJ e CSLL** decorrente da exclusão indevida, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL de créditos de PIS e Cofins no montante de R\$ 79.844.225,89, já foi analisada no **processo administrativo n.º 10980.722279/2010-23**.

10. Nesse sentido, relevante transcrever os seguintes trechos da ementa e da parte dispositiva do r. **Acórdão n.º 1201-001.919**, de 18/10/2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

[...]

DÉBITOS DE IRPJ E CSLL DECORRENTES DA EXCLUSÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS. INCLUSÃO NO PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941, DE 2009. APÓS A CIÊNCIA DO LANÇAMENTO FISCAL.

Descabe o pedido de retificação do lançamento fiscal para cancelar a exigência dos débitos de IRPJ e CSLL decorrentes da exclusão indevida de créditos de PIS e Cofins não cumulativos, posto que o sujeito passivo, além de concordar com a autuação, incluiu tais débitos somente após a ciência do lançamento fiscal, de sorte que os valores não preenchiam os conceitos de irrevogabilidade e irretroatividade exigidos pela Lei n. 11.941/2009. Correto, portanto, o lançamento efetuado pela autoridade fiscal, que corresponde a atividade vinculada e obrigatória.

[...]

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. ABSORÇÃO.

O princípio da consunção ou absorção determina que não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar quando, sobre os mesmos fatos, houver sido aplicada sanção sobre o dever de recolher em definitivo, de forma que esta penalidade absorve aquela até o limite em que suas bases se identificarem. Aplicação da Súmula CARF n. 105 para os períodos até 2006.

MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Com o advento da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário, a partir de 2007.

[...]

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento aos Recursos Voluntários, vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Eduardo Morgado Rodrigues, que lhe davam parcial provimento, em maior extensão, para afastar a autuação relativa aos tratados e o total das multas isoladas e o Conselheiro Rafael Gasparello Lima, que também afastava os juros sobre a multa de ofício. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. O Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli apresentará declaração de voto.

11. No mais, para que não parem dúvidas, seguem as razões de decidir constante do r. voto condutor:

#### 4. DA EXCLUSÃO INDEVIDA DE VALORES A TÍTULO DE PIS E COFINS

Neste item, a autoridade fiscal autuou a exclusão indevida de R\$ 79.844.225,89 de créditos de PIS e Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de

2006, infração que não foi contestada pela Recorrente, que informa ter incluído o valor no parcelamento de que trata a Lei n.º 11.941/2009.

A Resolução n.º 1301001.204, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do CARF, anulou a decisão original da DRJ para que esta analisasse a necessidade ou não de retificação do lançamento fiscal para fins de exclusão dessa exigência.

Nesse contexto, o novo acórdão prolatado consignou:

*Inicialmente cumpre destacar que dispõe o artigo 233, inciso I, da Portaria MF n.º 203, de 14 de maio de 2012 (reproduzindo atribuição de competência anteriormente prevista no artigo 229, inciso I, da Portaria MF n.º 587, de 21 de dezembro de 2010), que cabe às DRJ's conhecer e julgar em primeira instância, após instaurado o litígio, dentre outras contestações, as impugnações em processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários.*

*Assim, cabe verificar se por ocasião da ciência do lançamento fiscal, em 31/08/2010, as exigências de IRPJ e CSLL decorrentes da exclusão de créditos de PIS e Cofins não cumulativos estavam efetivamente incluídas no parcelamento da Lei n.º 11.941, de 2009, ou seja, se já estavam à época confessadas irrevogável e irretroatamente, configurando confissão extrajudicial nos termos dos artigos 348, 353 e 354 da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil).*

***Em caso positivo, o lançamento relativo a esta infração seria improcedente, porquanto os correspondentes débitos de IRPJ e CSLL já estariam regularizados.***

***Não é o que se constata no presente caso, porquanto tais débitos somente foram incluídos no parcelamento da Lei n.º 11.941, de 2009, na fase de consolidação dos débitos, em 29/06/2011 - após a ciência do lançamento fiscal (em 31/08/2010) e do proferimento da decisão anulada de primeira instância (em 17/02/2011) -, quando a fiscalizada indicou os débitos de R\$ 19.961.056,47 de IRPJ e R\$ 7.185.980,33 de CSLL, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora.***

*Observe-se que o processo de parcelamento foi dividido em duas fases: de adesão e de consolidação. A fase de adesão ao parcelamento ocorreu no período de 17/08/2009 a 30/11/2009, quando os contribuintes manifestaram o interesse de participar em alguma das modalidades de parcelamento previstas na Lei n.º 11.941, de 2009 (artigo 12 da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 06, de 2009).*

*Já na fase de consolidação e de negociação são prestadas as informações necessárias à consolidação da dívida, com indicação dos débitos a serem parcelados, o número de prestações e os montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL a serem utilizados para liquidação de valores correspondentes a multas, de mora ou de ofício, e a juros moratórios (§ 2º do artigo 15 dessa portaria conjunta), sendo que os efeitos do deferimento do parcelamento, que se deu na data em que o sujeito passivo conclui a apresentação das informações necessárias à consolidação (artigos 4º e 9º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 2, de 2011), retroagem à data do requerimento de adesão (artigo 12, § 1º, da Portaria Conjunta n.º 2, de 2011, e artigo 16 da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 6, de 2009).*

*Na fase de consolidação o optante pelo parcelamento teve que indicar, entre 01/06/2010 e 30/06/2010, na Declaração sobre a Inclusão da Totalidade dos Débitos nos Parcelamentos da Lei n.º 11.941, de 2009, se incluiria todos os débitos parceláveis ou apenas partes deles. A opção pela inclusão parcial acarretou a obrigatoriedade de indicar, pormenorizadamente, os débitos a serem incluídos no parcelamento (Portarias Conjuntas PGFN/RFB n.ºs 3, 11 e 13, todas de 2010).*

*Essa declaração não acarretou a consolidação imediata dos parcelamentos e nem alterou automaticamente o valor da prestação mínima definida no momento da adesão.*

*É um procedimento preliminar à conclusão da consolidação, além de ser necessário para subsidiar a emissão de certidões sobre a regularidade fiscal do optante enquanto não estiver concluída a consolidação dos débitos, ou seja, o optante que declarou a inclusão da totalidade de seus débitos nos parcelamentos pôde obter Certidão Positiva de Débitos com Efeito de Negativa, conjunta ou específica, nos sites da PGFN ou da RFB, tendo sido suspensos os atos de cobrança dos débitos constituídos.*

*Mesmo efetuando a manifestação pela inclusão da totalidade dos débitos no parcelamento, havia, no momento da conclusão da apresentação das informações necessárias à consolidação, a oportunidade de retificação de possíveis erros ou inconsistências nos débitos, tais como duplicidade de débitos, falta de apropriação de pagamentos efetuados anteriormente à adesão ao parcelamento, débitos que já foram pagos à vista, etc.*

**No presente caso, foram os seguintes os eventos realizados no parcelamento de débitos não parcelados anteriormente (fls. 2346/2366):**

- adesão ao parcelamento	17/11/2009
- validação do pedido de parcelamento	23/11/2009
- deferimento da adesão ao parcelamento	12/12/2009
- declaração sobre a inclusão da totalidade dos débitos	23/06/2010
- indicação dos débitos para parcelamento	29/06/2011
- deferimento do parcelamento	29/06/2011
- consolidação da conta	01/07/2011

*A interessada apresentou Declaração sobre a Inclusão da Totalidade dos Débitos nos Parcelamentos da Lei nº 11.941, de 2009, em 23/06/2010 e manifestou-se pela inclusão da totalidade dos débitos da PGFN e da RFB.*

***Ainda que essa declaração tenha sido apresentada antes da ciência do lançamento fiscal, em 31/08/2010, não há como se considerar que os débitos de IRPJ e CSLL decorrentes da exclusão de créditos de PIS e Cofins estariam confessados irretratável e irrevogavelmente. Conforme determina o § 3º do artigo 1º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, de 2010, a indicação sobre a inclusão da totalidade dos débitos nos parcelamentos consiste em confissão irretratável e irrevogável dos débitos já constituídos, ou seja, os constantes dos controles da PGFN e na RFB, o que não é o caso dos débitos de IRPJ e CSLL em análise.***

*No site da Receita Federal do Brasil, nas orientações relativas à Declaração sobre a Inclusão da Totalidade dos Débitos nos Parcelamentos, no quadro Perguntas e Respostas, encontra-se a seguinte informação acerca dos débitos decorrentes de ação fiscal da RFB:*

***“21.15. Como será a confissão de débitos sujeitos à ação fiscal da RFB?”***

*R.: Os débitos vencidos até 30 de novembro de 2008, correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da RFB, iniciada até 30 de julho de 2010 e não concluída até o momento da “Declaração sobre a Inclusão da Totalidade dos Débitos nos Parcelamentos” somente serão tratados no momento da conclusão da consolidação em data a ser definida em ato conjunto da PGFN e da RFB. ” (Grifou-se)*

*Sobre o assunto, o artigo 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.049, de 30 de junho de 2010, assim dispunha:*

*“Art. 4º O sujeito passivo que aderiu aos parcelamentos de que trata a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009, e pretende parcelar débitos vencidos até 30 de novembro de 2008, correspondentes a períodos de apuração objeto de procedimento de fiscalização por parte da RFB, iniciado até 30 de julho de 2010 e não concluído até o momento da consolidação, deverá prestar informações relativas às modalidades de parcelamento nas quais pretende incluir os respectivos débitos, independentemente de estar ou não obrigado à entrega de declaração específica. (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 1.109, de 24 de dezembro de 2010)*

*Parágrafo único. As informações de que trata o caput deverão ser prestadas na forma e no prazo de que trata o art. 15 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009.”*  
*(Grifou-se)*

*O artigo 15 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009, trata das informações necessárias à consolidação do parcelamento:*

*“Art. 15. Após a formalização do requerimento de adesão aos parcelamentos, será divulgado, por meio de ato conjunto e nos sítios da PGFN e da RFB na Internet, o prazo para que o sujeito passivo apresente as informações necessárias à consolidação do parcelamento.*

*(...)*

*§ 2º. No momento da consolidação, o sujeito passivo que aderiu aos parcelamentos previstos nesta Portaria deverá indicar os débitos a serem parcelados, o número de prestações e os montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL a serem utilizados para liquidação de valores correspondentes a multas, de mora ou de ofício, e a juros moratórios. (...)”* (Grifou-se)

*Por conseguinte, os débitos de IRPJ e CSLL decorrentes da exclusão indevida de créditos de PIS e Cofins não cumulativos ainda não estavam à época incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, ou seja, não estavam confessados irrevogável e irretroatamente quando a interessada foi cientificada do lançamento fiscal (em 31/08/2010), nem quando foi proferida a decisão anulada de primeira instância (em 17/02/2011).*

*Ainda que os efeitos do deferimento do parcelamento (em 29/06/2011), com a conclusão da apresentação das informações necessárias à consolidação dos débitos, retroajam à data do requerimento de adesão (em 17/11/2009), o fato é que na data da ciência do lançamento fiscal esses débitos de IRPJ e CSLL ainda não estavam confessados irrevogável e irretroatamente, de modo que não restava outra alternativa à autoridade fiscal senão promover o lançamento fiscal, porquanto a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, conforme expressamente determina o parágrafo único do artigo 142 do CTN 130. Tanto é verdade que esses débitos somente foram incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, após a ciência do lançamento fiscal, que a interessada os indicou, em 29/06/2011, acrescidos da multa de ofício de 75%, e não com multa de mora de 20% para procedimento espontâneo.*

*Dessa forma, tendo o lançamento fiscal sido à época corretamente efetuado, voto por manter integralmente a exigência correspondente.*

*Tendo o parcelamento sido deferido em 29/06/2011, com a produção de todos os efeitos que lhe são próprios, cabe à unidade de origem da Receita Federal do Brasil suspender da exigibilidade desses débitos de IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 151, inciso VI, do CTN.*

Entendo que não merece reparos a decisão recorrida neste ponto, pois a análise da situação fática me parece correta, nos termos apresentados. Caberá, pois, à Delegacia de jurisdição da Recorrente adotar as providências necessárias sobre este tópico.

[...]

## 7. DA MULTA ISOLADA

Esta Turma tem decidido, a exemplo de outros colegiados do CARF, no sentido de que a multa isolada, na anterior redação do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser afastada em observância ao princípio da consunção.

Como se sabe, o princípio da consunção (também denominado princípio da absorção) aplica-se quando há uma sucessão de condutas tipificadas que, em razão de um nexo de dependência intrínseco, permite que a infração mais grave absorva aquelas de menor intensidade, em razão do brocardo *lex consumens derogat lex consumptae*, o que equivale a dizer que o crime-fim absorve o crime-meio.

Essa teoria encontra suas raízes na famosa *double jeopardy clause*, preceito fixado pela 5ª Emenda à Constituição dos Estados Unidos, que determina que *ninguém poderá ser por duas vezes ameaçado em sua vida ou saúde pelo mesmo crime*, o que se constitui, há tempos, na aplicação da clássica regra que veda a dupla punição em razão do mesmo fato, tal como garantida pelo princípio *ne bis in idem*, conforme a inteligência da Súmula 105 deste Conselho:

*Súmula CARF n.º 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.*

Contudo, o papel precípua do julgador é o de analisar o conjunto normativo vigente e aplicável ao tempo dos fatos.

Assim, na hipótese dos autos, convém destacar que houve 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.

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 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 abrangem diversos períodos, voto por afastar as infrações relativas até o ano de 2006, por força da Súmula deste Conselho, e por manter aquelas relativas aos anos-calendário de 2007 e seguintes, pois se referem à falta de pagamento de estimativas mensais posteriores à vigência da nova redação do artigo 44, por entender, na esteira de diversos outros julgados deste Colegiado, como jurídica e obrigatória a aplicação concomitante das infrações nele previstas, vez que as multas são completamente distintas e autônomas.

12. No mais, especificamente acerca desses tópicos, manifestou-se o I. Cons. Luis Henrique Marotti Toselli em sua Declaração de Voto. Confira-se:

**Concomitância da multa de ofício e multa isolada**

Com a aprovação da Súmula CARF n.º 105, restou sedimentado que:

[...]

Na prática, essa Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até 31/12/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei n.º 11.488/2007 ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (que passou a produzir efeitos a partir de 2007), não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que afirma a possibilidade da exigência de multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta a multa de ofício pela falta de pagamento anual do IRPJ e da CSLL.

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007:

[...]

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa do inciso I é aplicável nos 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*.

A multa prevista no inciso II, porém, é passível de exigência sobre o valor do pagamento mensal de estimativa que deixar de ser efetuado, 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.

Adotando uma interpretação sistemática, percebe-se a falta de base legal para a cumulação das multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida quando o caso concreto também se enquadrar na hipótese de multa mais onerosa (inciso I).

Ora, aplicar a multa de ofício de 75% sobre o valor apurado de IRPJ, juntamente com o principal, e, ao mesmo tempo, pretender exigir a multa de 50% sobre o IRPJ não antecipado no mesmo período de apuração, representa uma violação à razoabilidade e proporcionalidade.

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 permite que duas penalidades incidam sobre uma mesma base de cálculo (*bis in idem*), o que é vedado no sistema jurídico.

Ao analisar essa matéria, destaca-se a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Sr. Ministro Humberto Martins, da 2ª Turma do STJ (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 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 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 decisão mais recente, a C. 2ª Turma do STJ ratificou seu posicionamento, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

*“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).

Nesse sentido, entendo que a multa isolada deve ser afastada.

### **Da exclusão indevida de valores a título de PIS e COFINS**

Neste item o auditor fiscal responsável pelo lançamento autuou a exclusão indevida de R\$ 79.844.225,89 de créditos de PIS e Cofins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2006, infração esta que não foi contestada pela Recorrente, que informa ter incluído o valor no parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/2009.

Ocorre, porém, que restou demonstrado que os débitos de IRPJ e CSLL decorrentes dessa indevida exclusão ainda não estavam à época incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, ou seja, não estavam confessados irrevogável e irretroatamente quando a interessada foi cientificada do lançamento fiscal.

Por ocasião do julgamento do recurso voluntário que questionou essa premissa, o Colegiado, por unanimidade de votos, manteve o entendimento da DRJ.

Durante o julgamento, o contribuinte questionou se a parte dispositiva contemplaria ou não o direito quanto ao abatimento de valores recolhidos no Refis, ainda que de forma parcial em face dos descontos obtidos.

A parte dispositiva recebeu a seguinte redação:

*Entendo que não merece reparos a decisão recorrida neste ponto, pois a análise da situação fática me parece correta, nos termos apresentados. Caberá, pois, à Delegacia de jurisdição da Recorrente adotar as providências necessárias sobre este tópico.*

A ordem para que a Delegacia adote as providências necessárias sobre este tópico diz respeito justamente a necessidade de apuração e exclusão dos valores incluídos e pagos no Refis na presente cobrança. Apenas para elucidar, isso é decorrência lógica do próprio rito processual dos parcelamentos especiais, como foi o Refis.

13. Assim sendo, não cabe a esta relatoria modificar a decisão constante do r. Acórdão nº 1201-001.919, vez o tema já foi definitivamente julgado nessa instância administrativa.

14. E, uma vez verificado que as multas isoladas aqui exigidas se referem ao ano-calendário de 2006, afasto a presente cobrança pelos mesmos fundamentos (Súmula CARF nº 105). Confirmam-se as exigências (e-fls. 109):

**AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ**

Número: 0910100 2010 00000009758439

Data da lavratura: 31/08/2010

Data da ciência: 31/08/2010

Tipo da ciência: PESSOAL

Número do RPF / MPF: 0910100201000081

**CT / EVENTOS / COMPONENTE**

Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Valor originário	% multa	Veto. do Principal	Veto. da Multa	Multa mora	IN77/98	Rep.Fisc. fins penais
Extinções / Eventos / Saldo				Principal / (Valor Referencial)	% multa	Situação do Saldo				
1632	04/2006	MENSAL	REAL	11.921.058,56		30/09/2010		N	N	N
Recebido de: 10980-724.187/2010-88				9.980.528,24						
Saldo de Principal				9.980.528,24		Devedor				

**AUTO DE INFRAÇÃO - CSLL**

Número: 0910100 2010 00000009758445

Data da lavratura: 31/08/2010

Data da ciência: 31/08/2010

Tipo da ciência: PESSOAL

Número do RPF / MPF: 0910100201000081

**CT / EVENTOS / COMPONENTE**

Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Valor originário	% multa	Veto. do Principal	Veto. da Multa	Multa mora	IN77/98	Rep.Fisc. fins penais
Extinções / Eventos / Saldo				Principal / (Valor Referencial)	% multa	Situação do Saldo				
1649	04/2006	MENSAL	REAL	4.339.126,26		30/09/2010		N	N	N
Recebido de: 10980-724.187/2010-88				3.592.990,17						
Saldo de Principal				3.592.990,17		Devedor				

**Conclusão**

Do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa