



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



<b>PROCESSO</b>	<b>12571.720318/2014-29</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.293 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	CESCAGE CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DOS CAMPOS GERAIS LTDA.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

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

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

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

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

Pressupostos que permanecem hígidos mesmo diante da alteração legislativa promovida pela Lei 11.488, de 2007.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso,

vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir José Dalle Lucca** – 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 Mendonça 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

1. Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN (fls. 4814/4849) em face do Acórdão nº 1401-006.565 (fls. 4758/4799), via do qual se decidiu, por unanimidade de votos, não conhecer dos recursos voluntários apresentados por Julia Streski e Streski Complexo Educacional e não acolher as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, por aplicação do art. 19-E da lei nº 10.522, de 2002, haja vista o empate na votação, dar parcial provimento apenas para afastar a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

2. O litígio versa sobre autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, lavrados em decorrência das seguintes infrações: 1) omissão de receitas apurada com base no saldo credor da conta caixa; 2) glosa de custos ou despesas indedutíveis; 3) glosa de despesas com juros; e 4) deduções da receita bruta sem comprovação ou omissão de receitas. Foi aplicada multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL. Além disso, foi também aplicada multa de ofício qualificada de 150% em relação à infração nº 1, e de 75% em relação às demais infrações, bem como responsabilizados solidariamente Julia Streski (responsabilidade solidária por excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto) e Streski Complexo Educacional Ltda - ME (responsabilidade por cisão parcial).

3. A DRJ, por maioria de votos, houve por bem julgar procedente em parte a impugnação, para afastar a aplicação da multa qualificada de 150%, mantendo a multa de ofício em 75%, decisão que motivou a interposição dos Recursos Voluntários de fls. 4656/4671 (contribuinte) e fls. 4688/4736 (responsabilizados).

#### 4.O aresto recorrido se encontra assim ementado:

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

Exercício: 2009

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO APRESENTADO PELO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO.**

Considera-se preclusa a matéria não impugnada e não discutida na primeira instância administrativa, em conformidade com o disposto no art. 17 do Decreto 70235/72.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.**

A arguição, em Recurso Voluntário, de matéria não levada à apreciação da instância inferior, consubstancia a preclusão consumativa e o seu conhecimento, pelo órgão *ad quem*, caracteriza supressão de instância. Portanto, as matérias não levadas à apreciação da DRJ não devem ser conhecidas pelo CARF, salvo se tratando de prova nova ou diálogo com a decisão recorrida, o que não se verifica.

**PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA PELA DRJ. INOCORRÊNCIA.**

O processo administrativo tributário é informado pelo princípio do livre convencimento motivado, o qual permite ao julgador que analise o caso concreto à luz da legislação pertinente e firme seu convencimento a partir da prova constante dos autos, devendo relatar os fundamentos de sua decisão e os motivos que o levaram a determinada conclusão. Estando a DRJ convencida que o processo estava pronto para julgamento não teria porque convertê-lo em diligência. Não se trata de um direito subjetivo do contribuinte.

**PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar de nulidade do lançamento.

**OMISSÃO DE RECEITAS. FORMA DE APURAÇÃO.**

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

**DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA DEVIDA.**

Deve ser mantida a glosa de despesas que, tanto na fase fiscalizatória quanto impugnatória, não tenham sido devidamente comprovadas com documentação hábil e idônea de autenticidade incontestável.

**LANÇAMENTO DECORRENTE**

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento decorrente com os quais compartilha o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso.

**APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.**

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

**CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RATIO DECIDENDI INALTERADO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105.**

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. A primeira

conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

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

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

5. Sob o argumento de que o acórdão padeceria de obscuridade, a PGFN opôs Embargos de Declaração às fls. 4801/4805, rejeitados nos termos do despacho de fls. 4809/4812 e, ato contínuo, interpôs o Recurso Especial de fls. 4814/4849, em relação à matéria **“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”**, em face dos paradigmas 9101-002.414 e 1401-000.761, tendo o apelo sido admitido apenas em relação ao primeiro, conforme excertos a seguir:

Vê-se que o primeiro paradigma apresentado, Acórdão nº 9101-002.414, 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 ao acórdão recorrido.

As decisões cotejadas (acórdãos recorrido e paradigma) 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 ao acórdão recorrido, o referido paradigma admitiu a cobrança concomitante dessas duas multas para os períodos transcorridos a partir de 2007.

A divergência, portanto, essa caracterizada com base nesse primeiro paradigma.

O segundo paradigma, Acórdão nº 1401-000.761, proferido em 10/04/2012, também consta do sítio do CARF.

Quanto a essa decisão, importante observar que embora ela tenha a numeração iniciada pelo código "1401", ou seja, o mesmo código da Turma que exarou o acórdão recorrido em 18/07/2023, cabe aqui a aplicação da regra pela qual as Turmas e Câmaras instituídas a partir do Regimento Interno introduzido pela Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015, do Ministério da Fazenda, são consideradas distintas de todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF que existiam anteriormente a essa mesma portaria (§2º do art. 67 do Anexo II do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015).

O segundo paradigma, portanto, poderia em princípio ser cotejado com o acórdão recorrido, para fins de verificação da alegada divergência jurisprudencial, não havendo que se falar no óbice de o paradigma ter sido proferido pela mesma turma que exarou o acórdão recorrido.

Ocorre, entretanto, que esse segundo paradigma foi reformado justamente na matéria que poderia aproveitar à recorrente, o que se deu pelo Acórdão de Embargos nº 1401-001.863, exarado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF em 12/04/2017, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Havendo obscuridade no julgado acolhem-se os embargos para supri-la, no caso gerando efeitos infringentes.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO, CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

Segundo o art. 115 do CTN, obrigação acessória "é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal". No caso do recolhimento das estimativas do IRPJ, trata-se de antecipação de imposto de renda, pelo que, ao final do ano calendário, com a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, as estimativas passam a ser absorvidas pelo imposto de renda devido em razão do ajuste anual, desnaturando a sua natureza como obrigação instrumental. Não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do imposto de renda.

MULTA ISOLADA ANO-CALENDÁRIO 2007

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, com efeitos infringentes, **rerratificando o Acórdão 1401-000.761**, já integrado pelos acórdãos 1401-001.070 e 1401-001.258, **para dar provimento, cancelando as multas isoladas do ano-calendário de 2007**. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa que mantinham as referidas multas. Designado o Conselheiro Guilherme para redigir o voto vencedor. O Conselheiro José Roberto Adelino da Silva declarou-se impedido de votar.

(g.n.)

O referido acórdão de embargos foi publicado no sítio do CARF na Internet em **11/08/2017**, data que também é anterior à de interposição do recurso especial sob exame (08/12/2023).

De acordo com o art. 67, §15, do Anexo II do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016).

Sendo assim, o segundo paradigma não serve para a admissibilidade do recurso.

6.A empresa contribuinte ofereceu contrarrazões às fls. 4884/4888, combatendo exclusivamente o mérito do Recurso Especial.

7.É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

### CONHECIMENTO

8.O Recurso Especial fazendário é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade, tendo sido admitido em relação à matéria **“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”**, em face dos paradigmas 9101-002.414.

9.O voto condutor do Acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, invocando os fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão nº 1201-000.235, de sua relatoria, e pela Conselheira Livia De Carli Germano na declaração de voto apresentada no Acórdão 9101-005.080, alicerçou-se nas razões assim sintetizadas, a respeito da impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e isolada:

- O não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração principal (não pagamento do tributo devido no final). Sendo as estimativas meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.
- Aplicou o princípio da consunção (ou absorção), argumentando que um único ilícito tributário não pode acarretar duas punições sob pena de bis in idem (dupla punição pelo mesmo fato).
- Defendeu que em se tratando de aplicação de penalidade, o *ius puniendi* (poder de punir) está sujeito a mecanismos e princípios de controle do poder punitivo do Estado.
- Citou a Súmula CARF nº 105 que veda expressamente a aplicação concomitante das multas, determinando que deve subsistir apenas a multa de ofício.
- Rebateu o argumento de inaplicabilidade da Súmula 105 após a alteração do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, pela Lei 11.488, de 2007, sustentando que a *ratio decidendi* (razão de decidir) dos precedentes que originaram a súmula permanece válida, pois:

- A alteração legislativa modificou apenas o texto normativo, não a norma jurídica subjacente.
- Os fundamentos que levaram à edição da súmula (impossibilidade de dupla punição) permanecem inalterados.
- A segurança jurídica recomenda a manutenção do entendimento sumulado.
- Fez um paralelo com a aplicação da Súmula CARF nº 22 ao SIMPLES NACIONAL, demonstrando que mesmo havendo completa mudança de regime tributário (do SIMPLES FEDERAL para o NACIONAL), a *ratio decidendi* da súmula continua sendo aplicada.

10. Já o paradigma 9101-002.414, conforme se depreende do voto vencedor proferido pela Conselheira Adriana Gomes Rego<sup>1</sup>, cuidou de limitar o alcance temporal da Súmula CARF nº 105 e estabelecer a possibilidade de aplicação concomitante das multas após a edição da Medida Provisória nº 351, de 2007, com base nos fundamentos assim resumidos:

- A Súmula CARF nº 105 tem aplicação restrita aos casos em que a multa isolada foi lançada com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, apenas para infrações cometidas antes da alteração promovida pela MP 351, de 2007.
- Sobre o processo histórico de formulação da Súmula:
  - Demonstra que houve várias tentativas anteriores de aprovação de enunciados sobre o tema entre 2009 e 2014.
  - Evidência que as propostas anteriores sempre incluíam limitação temporal ("até a vigência da MP 351/2007").
  - Explica que tais propostas foram rejeitadas justamente para evitar interpretações sobre o período posterior.
  - O enunciado finalmente aprovado em 2014 foi redigido de forma direta para abarcar apenas a jurisprudência consolidada sobre o período anterior à MP 351/2007.
- Sobre a análise da legislação:
  - A redação original do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, previa multas em percentuais idênticos (75%) e mesma base de cálculo.

---

<sup>1</sup> Voto elaborado com supedâneo nos seguintes precedentes administrativos: voto condutor do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no Acórdão nº 9101-002.251; voto da Conselheira Karem Jureidini Dias no Acórdão nº 9101-001.135; voto condutor do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no Acórdão nº 1302-001.823; voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes; declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753.

- A MP 351, de 2007, alterou significativamente o dispositivo, estabelecendo: a) Multa de 75% sobre o tributo (inciso I) b) Multa de 50% sobre estimativas, exigida isoladamente (inciso II).
  - A nova redação é expressa ao determinar que "serão aplicadas as seguintes multas".
  - Prevê expressamente a multa isolada mesmo havendo prejuízo fiscal.
- Sobre a natureza das infrações:
  - São infrações distintas que ocorrem em momentos diferentes: a) Primeira infração: não apuração/recolhimento da estimativa b) Segunda infração: não recolhimento do tributo devido no ajuste anual.
  - Não há *bis in idem*, pois protegem bens jurídicos diferentes: a) Antecipação do fluxo de caixa da União (estimativas) b) Recolhimento do tributo efetivamente devido (ajuste anual).
- Sobre a impossibilidade de aplicação do princípio da consunção:
  - O princípio da consunção é específico do Direito Penal.
  - Não se aplica ao Direito Tributário que tem natureza distinta.
  - A própria história do CTN demonstra rejeição à aplicação supletiva de princípios penais.
  - As infrações tributárias têm natureza administrativa, não penal.

11. Como se vê, é clara a dissidência jurisprudencial acerca da possibilidade da cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício pela cobrança de tributo.

12. Destaque-se que o Acórdão paradigma nº 9101-002.414, por decisão unânime deste Colegiado, já foi recentemente admitido como apto para caracterizar divergência interpretativa em relação à mesma matéria, nos termos do Acórdão nº 9101-007.040<sup>2</sup>.

13. Tendo isso em vista e por concordar com o juízo prévio de admissibilidade, reconheço a divergência jurisprudencial e conheço do apelo fazendário.

### **CONCLUSÃO**

14. Ante o exposto, conheço do Recurso Especial.

---

<sup>2</sup> Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). J. 07.06.2024.

## MÉRITO

15.Em relação ao tema em espeque, merece ser prestigiada a decisão *a quo*, nos exatos termos dos fundamentos constantes do voto que proferi no Acórdão 9101-007.069, que adoto como razões de decidir, a saber:

(...)

39.O Recurso fazendário versa sobre a possibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício.

40.Nessa perspectiva, a súplica deduzida pela Recorrente esbarra no comando da Súmula CARF nº 105, assim enunciada:

### Súmula CARF nº 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.

41.Ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido no ano-calendário de 2011, não é despiciendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula. Sobre tal aspecto, alinho-me aos fundamentos do Acórdão nº 9101-005.080, assim ementado:

### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

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

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

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

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

42.Do voto vencedor, também redigito pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte,

por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

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

(...)

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 obra<sup>1</sup>.

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

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

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

(...)

43. Deveras, o princípio da consunção, também chamado de princípio da absorção, muito embora também tenha por pressuposto a existência de várias condutas, caberá onde estas sejam interligadas e mantenham relação de continência lógica, onde determinada infração (fim) somente pode ser cometida mediante a prática de outra infração instrumental (meio). Ou seja, diante de um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fase de preparação ou de execução de outro, chamado consuntivo, sendo todos intimamente dependentes, interligados ou inerentes, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito principal.

16. Esse é exatamente o caso dos autos, onde a infração relativa à falta de recolhimento das estimativas foi absorvida pelas infrações que culminaram nos lançamentos de IRRJ e CSLL, na sua apuração definitiva. Conseqüentemente, merece ser expurgada do lançamento a duplicidade sancionatória.

### **CONCLUSÃO**

17. Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso Especial.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir José Dalle Lucca**