



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13116.722116/2016-13  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-010.390 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 27 de setembro de 2022  
**Recorrente** CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2009

MULTA ISOLADA. CUMULAÇÃO COM A MULTA DE MORA. REGULARIDADE.

A multa isolada, devida por declaração considerada não admitida ou não declarada, não absorve nem elimina a multa de mora, relativa aos débitos não compensados. As referidas penalidades encontram-se devidamente previstas nas respectivas disposições legais de regência e são aplicadas em razão da ocorrência de infrações distintas.

CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa de mora não ser absorvida pela multa isolada, porquanto tem suporte fático e legal distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes.

(assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes (suplente convocado(a)), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Eduardo Newman de Mattera Gomes (Presidente).

## **Relatório**

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e-fls. (370/392) em face do V. Acórdão de nº 1302-002.959 (e-fls. 305/312) da Colenda 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, que julgou em sessão de 26 de julho de 2018 o recurso voluntário do contribuinte que discutia à multa isolada aplicada em decorrência de não homologação de pedido de compensação de saldos negativos de IRPJ e de CSLL.

02 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

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

***Data do fato gerador: 17/06/2016***

**COMPENSAÇÃO SALDO**

**NEGATIVO PARCIALMENTE**

**RECONSTITUÍDO EM PROCESSO VINCULADO**

***Uma vez que a não homologação do pleito compensatório se dera em função de auto de infração em que os saldos negativos de IRPJ e de CSLL fora recalculado, havendo, ali, decisão que restabeleça os preditos saldos, ainda que parcialmente, esta tem imediato impacto sobre este feito, devendo se reconhecer o direito creditório até o limite disponível.***

**LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.**

***Será aplicada multa isolada de cinquenta por cento sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada.***

**EXIGÊNCIA DE MULTA DE MORA. TRIBUTO RECOLHIDO FORA DO PRAZO.**

***Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.***

**NÃO APLICAÇÃO DA LEI. FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VEDAÇÃO.**

***É vedado ao órgão de julgamento afastar a aplicação de lei ou retirar a sua eficácia, sob o fundamento de inconstitucionalidade, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal.***

***Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.***

***Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de sobrestamento do feito e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.***

03 – O recurso é tempestivo de acordo com o despacho de admissibilidade de e-fls. 631/642, mantido pelo despacho em agravo às e-fls. 682/692 e foi dado seguimento às seguintes matérias: (a) “Impossibilidade de cumulação da multa de mora de 20% com a multa isolada de 50%; e Impossibilidade de cobrança em duplicidade: necessidade de aplicação do princípio da consunção”, e em relação ao recurso especial, alega em síntese a reforma da decisão recorrida.

04 – A Fazenda Nacional intimada às e-fls. 700 em 09/08/2021 e apresentou contrarrazões (e-fls. 701/706 2.052) em 05/03/2020 e pede pelo desprovimento do recurso.

05 – O processo foi distribuído para essa C. Turma da CSRF de acordo com os termos das Portarias CARF nº 22.564/2020 e 12.202/2021 que estendeu temporariamente à essa 2ª Turma as matérias constantes do seu anexo único para processar e julgar os recursos que versem sobre as matérias da 1ª Turma da CSRF sendo esse o relatório do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

## **Conhecimento**

06 - O Recurso Especial do contribuinte é tempestivo, e entendo pelo seu conhecimento.

## **Mérito**

**A) - Impossibilidade de cumulação da multa de mora de 20% com a multa isolada de 50%; e - Impossibilidade de cobrança em duplicidade: necessidade de aplicação do princípio da consunção.**

07 – Em relação ao mérito entendo pelo julgamento conjunto de ambas as matérias, pois no caso a questão relacionada a necessidade de aplicação do princípio da consunção em si, não seria matéria autônoma, mas forma de interpretação da legislação e argumento que cabe ao julgador essa análise.

08 – No presente caso destaco os fundamentos do voto do acórdão recorrido nessa parte:

*“III Da concomitância da multa de mora com a multa isolada aqui tratada.*

*Esta alegação seria semelhante àquelas sustentadas em decorrência da aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, concomitante à exigência de multa de ofício, ambas, descritas no art. 44 da Lei 9.430/96.*

*Algumas diferenças curiais, em verdade, afastam a aplicação daquela tese ao caso em análise.*

*Primeiramente, um dos principais fundamentos sustentados por quem defende a inaplicabilidade cumulada das duas penalidades no caso de falta de recolhimento de estimativas é que o preceito legal (art. 44) não determinaria a exigência cumulativa destas duas imposições. Particularmente, entendo, que a exigência da multa de ofício (75%, via de regra) se destinaria à punir a falta de pagamento de tributo apurado após o encerramento do exercício, ao passo que a multa de 50% destinar-se-ia, exclusivamente, à sanção da omissão quanto a obrigação de pagar, mensalmente, as estimativas, quando não verificado valor (saldo) de imposto ou contribuição a pagar.*

*Isto é, a multa isolada do art. 44, II, destinar-se-ia a garantir a punição do contribuinte que, a despeito de não apurar tributo a pagar, deixa de cumprir uma determinação legal (mister que cai por terra quando, após o ajuste, observa-se a obrigação de recolhimento das exações federais, hipótese em que tal inação será apenada pela multa a que se refere o inciso I, daquele preceito).*

*Já na hipótese em tela, estamos diante de questões fático-jurídicas totalmente diferentes...*

*Primeiramente, a multa isolada, aqui, como já afirmei alhures, não penaliza o ato ilícito visando, outrossim, coibir a prática de um ato lícito (transmissão do pedido de compensação), com intuito ilícito de prorrogar dívidas tributárias... não há, neste caso, um descumprimento de uma obrigação legal (principal ou acessória) a justificar a penalização, mas, apenas, uma imposição, como já dito, deontica. Por isso a sua imposição se justifica desde logo, tendo o contribuinte se defendido ou não.*

*Lado outro, a multa de mora, que, inclusive, está prevista em preceito de lei totalmente distinto daquele que versa sobre a multa isolada sobre o que ora se reporta aquela está fundamentada no art. 61, ao passo que, como já dito, a multa isolada pela não homologação de PERDCOMP transmitida está calcada no art. 74, § 17, ambos da Lei 9.430. E, mais que isso, a multa de mora tem por pressuposto penalizar o ato ilícito do contribuinte, consistente no não pagamento de crédito tributário, mormente no caso de pedidos de compensação que, a teor da legislação de regência, constitui confissão de dívida... Ou seja, a multa de mora, aqui, penaliza o ato ilícito!*

*E, não bastasse isso, justamente por não estarem contemplados no mesmo dispositivo legal, a interpretação aplicada ao casos da multa ofício x multa isolada por falta de pagamento de estimativas não tem qualquer fundamento legal... não há exceção na lei e não é possível interpretá-la de sorte a inferir a impossibilidade de sua cumulação.*

*Por fim e quanto ao argumento complementar deduzido pelo Recorrente quanto a necessidade de aplicação da teoria da consunção, vejam bem, além de reprisar o que já foi dito acima (estamos tratando de multas de naturezas distintas), a predita teoria importaria a encampação da multa de mora pela multa de isolada (mais gravosa) e não o contrário... Como estes autos não tratam da multa de mora, nem como muito esforço exegético poderíamos acolher semelhante pretensão."*

09 – No presente caso entendo pelo desprovimento do recurso e manutenção da decisão recorrida por seus próprios fundamentos, a respeito do tema cito voto no Ac. 9101-004.616 j. 04/12/2019 de relatoria da I. Conselheira Andréa Duek Simantob, verbis:

*Nessa primeira análise, importa destacar a (im)possibilidade de acolhimento das razões recursais, especificamente em torno da discussão a respeito da pretendida "não-cumulatividade" entre a multa de mora e a multa isolada aplicada.*

*Em que pese todos os esforços da contribuinte, relevante observar que, em relação às referidas penalidades, não se trata o caso de dupla penalização pelos mesmos fatos, mas sim de incidências distintas e diversas, sendo certo que, enquanto a multa de mora decorre do inadimplemento do crédito tributário devido, com fundamento nas disposições do Art. 61 da Lei 9.430/96, a multa isolada no caso presente, decorre do outro ato praticado pela contribuinte, no caso, a pretensão de utilização de crédito em ação não transitada em julgado para a efetivação de compensação, tendo base legal, esta, nas disposições do art. 18 da Lei 10.833/2003, in verbis:*

*Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 1º. Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*§ 2º. A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 3º. Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.*

*§ 4º. Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 5º. Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*Nestas condições, reputo correta a cumulatividade entre a multa isolada pela pretensão de compensação tida por "Não Declarada" e a respectiva multa de mora decorrente do inadimplemento da obrigação tributária correspondente.*

10 – Da mesma forma o Ac. 3401-009.761 j. 22/09/2021 de relatoria da I. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, verbis:

*“Por fim, alega a recorrente a impossibilidade de cumulatividade das multas isolada e moratória, citando jurisprudência do antigo conselho de contribuintes para sustentar seu argumento.*

*Ora, ainda que tal argumento possa ter sido acatado no passado, resta pacificado no CARF o entendimento de que não se trata de aplicação de múltiplas multas sobre um mesmo fato.*

*A multa de mora, prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, e a multa de ofício isolada, prevista no § 17 do art. 74 da mesma Lei, são aplicadas em razão da ocorrência de infrações distintas. Enquanto a primeira pune o recolhimento em atraso, a segunda*

*pune a compensação indevida. Não há, portanto, qualquer situação que possa caracterizar o bis in idem.*

*Desta feita, também não se vislumbra razão para reforma da decisão de piso.”*

11 – Em relação a aplicação do princípio da consunção, da mesma forma que a decisão recorrida, entendo pelo seu desprovimento.

12 – A fim de se aplicar tal princípio de direito penal (absorção da sanção menos grave pela mais grave), no meu entendimento apenas em casos em que há na legislação, claro e nítida existência de *bis in idem*. O simples fato de haver cumulatividade de gravames não significa que estamos diante da possibilidade de aplicação de tal princípio, devendo haver entre as sanções identidade fática sancionatória, fato que não ocorreu diante das razões já apresentadas.

13 – A respeito do tema cito parte do voto do I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no Ac. 9101-005.490 j. 09/06/2021, *verbis*:

*Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:*

*Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.*

*De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave. 1 .*

*Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.*

*No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.*

*Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.*

*Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um minus em direção a um plus. 2 (destaques acrescidos).*

*Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.*

*Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.*

*Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.*

*Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.*

*Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.*

14 – Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

## **Conclusão**

15 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial do contribuinte e nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso