



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.720877/2011-46
ACÓRDÃO	9101-007.295 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	SCHMITZ AGROINDUSTRIAL LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 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.

ACÓRDÃO

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

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

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 Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de Divergência da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (fls. 965/985) em face do Acórdão nº 1301-005.373, que restou assim assentado:

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

Ano-calendário: 2007

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF.

Eventuais questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

É incabível o reconhecimento do cerceamento do direito de defesa quando, da leitura do Termo de Verificação Fiscal, constata-se que estão explicitados de modo claro e preciso os fundamentos e conclusões que justificaram o lançamento, bem como, constam dos autos os documentos em que foram coletadas os valores utilizados como base de cálculo, acompanhados dos anexos que demonstram a memória de cálculo das bases lançadas nos Auto de Infração.

TRIBUTOS NÃO CUMULATIVOS. APROVEITAMENTO DE EVENTUAIS CRÉDITOS. ÔNUS.

Nos chamados tributos não-cumulativos, a compensação de créditos porventura existentes é um ônus do sujeito passivo. A eventual ausência do aproveitamento dos créditos não implica necessariamente adoção do método da cumulatividade.

SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA.

A razão para a conta caixa apresentar saldo credor é a falta do registro de algum ingresso de recurso. Nesse caso, presume-se que o sujeito passivo deixou de registrar receitas (omissão de receita), cabendo a ele a prova em contrário.

GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO.

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

Acordam os membros do colegiado: a) Quanto ao principal objeto de lançamento: por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo o lançamento; b) Quanto à qualificadora aplicada à multa de ofício no percentual de 150%: por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Lucas Esteves Borges e Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, que votavam pela redução da multa ao percentual de 75%; c) Quanto à concomitância da multa de ofício com a multa isolada: por determinação do 19-E da Lei no. 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei no.

13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Voluntário, para excluir a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (Relator), Giovana Pereira de Paiva Leite, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que negavam provimento ao Recurso. Designado para redigir o Voto Vencedor, quanto à concomitância, o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Ambas as partes interpuseram Recurso Especial, sendo que o do Sujeito Passivo não teve seguimento, e o da PGFN foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade (fls.989/994) em relação à matéria e paradigmas abaixo indicados:

Matéria	Acórdãos Paradigmas
Possibilidade de exigência de multa isolada concomitante com a multa de ofício e não aplicação do princípio da consunção, em face da alteração legislativa do art. 44 da Lei nº 9.430/96.	1101-001.057 e 1802-001.592

O Sujeito Passivo apresentou contrarrazões, insurgindo-se contra o conhecimento do Recurso Especial em razão da falta de similitude, pois nos Acórdãos apresentados são de casos correspondentes à ausência de pagamento, enquanto no Acórdão Paradigma a multa isolada “

não se destina a punir caso de infrações apuradas e relacionadas a omissão de receitas, deduções indevidas de receitas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido...”.

Já quanto ao mérito aduz que: i) inexistente previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte, devendo se limitar a esses casos; ii) a aplicação da multa em casos de “*glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, extrapola flagrantemente a previsão legal*”; iii) aplica-se ao caso o princípio da consunção.

É o relatório, naquilo que entendo essencial.

VOTO

Conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Relator

TEMPESTIVIDADE

A tempestividade foi atestada quando do exame monocrático de admissibilidade, tendo sido o Recurso Especial considerado tempestivo.

CONHECIMENTO

Como já destacado anteriormente, o Despacho de Admissibilidade (fls. 989/994) admitiu o dissenso jurisprudencial tendo como paradigmas os Acórdãos nº 1101-001.057 e nº 1802-001.592.

Passemos à análise do conhecimento.

Acórdão nº 1101-001.057

Neste caso discutiu-se a aplicação da multa concomitante com a multa de ofício em decorrência da divergência sobre os limites da coisa julgada para a exigência da CSLL, dado que havia decisão judicial em controle difuso de constitucionalidade declarando a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/89, ao passo que a fiscalização exigia o referido tributo com base na Lei nº 8.212/91.

Entendeu-se naquele caso que como os efeitos da decisão judicial não abrangia os tributos apurados em 2007 e 2008, as estimativas deixaram de ser recolhidas, e, portanto, aplicada a multa isolada¹ com a multa de ofício.

O Sujeito Passivo insurge-se quanto ao conhecimento exatamente por conta da situação fática desse caso ser diferente ao Acórdão Recorrido, no qual se discutia a mesma multa quando em decorrência do refazimento da base de cálculo do tributo por glosa de despesas, gerando supostas estimativas não pagas.

¹ Inciso II, art. 44, da Lei nº 9.430/96.

De fato, não há similitude nos casos comparados. O que importa para este Conselheiro é saber se essa diferença seria ou não importante para que o Acórdão Paradigma reformasse o Acórdão Recorrido. Penso que não, mas não por essa diferença, mas pelo fato de no Acórdão Recorrido haver, também, a discussão sobre a aplicação do princípio da consunção. Ao meu sentir, seria um argumento autônomo que manteria o Acórdão Recorrido íntegro, ainda que reformado na discussão sobre mero não recolhimento *versus* recomposição da base por glosa de despesas.

Portanto, entendo que o Acórdão Paradigma nº 1101.001.057 não é formador do dissenso jurisprudencial na matéria aventada.

Acórdão nº 1802-001.592

Nesse caso, a discussão girou em torno de valores lançados na contabilização do sujeito passivo que atrairiam ou não efeitos nas bases de cálculo dos tributos (inclusive por provisões de receitas futuras, que foram consideradas sem efeitos tributários), mas mantidas certas glosas. Como decorrência dos ajustes, verificou-se pagamento de estimativa a menor, e sobre esta diferença aplicada a multa isolada concomitante com a multa de ofício.

Entendo haver similitude entre os Acórdãos Paradigma e Recorrido. Vejamos excertos do voto vencedor do Acórdão Paradigma:

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação subsiste mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido no ajuste.

Com mais razão, portanto, ela deve existir quando há tributo devido ao final do ano, e é esse o nosso caso.

Realmente não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido no ajuste), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

Ainda que assim não fosse, caberia assinalar que não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.

(...)

Com efeito, estamos diante de penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância de multas.

Nestes termos, havendo falta ou insuficiência no recolhimento de estimativas, é perfeitamente cabível a aplicação da multa isolada em pauta.

Portanto, entendo que o Acórdão nº 1802-001.592 é apto a forma o dissenso jurisprudencial. Inclusive, esse paradigma refere-se ao mesmo ano calendário tratado no Acórdão Recorrido.

MÉRITO

Admitindo-se o dissenso jurisprudencial, cabe a este Conselheiro concordar com a impossibilidade de se cumular a multa de ofício com a multa isolada de que trata o inciso II, do art. 44, da Lei 9.430/96, em razão da aplicação do princípio da consunção e também pela possibilidade de se aplicar os efeitos da Súmula CARF nº 105, ainda que para períodos após 2007.

No caso, tratam-se as estimativas de meras antecipações do tributo que se apura ao final de cada exercício. Quando estamos diante de sua aplicação no decorrer do exercício, não há outra base senão a própria antecipação, aplicando-se, na íntegra, o disposto no art. 44, da Lei nº 9.430/96. O mesmo não se diga quando o exercício é encerrado e o tributo é efetivamente apurado.

Neste particular, reconhece este Relator tratar-se de tema ainda polêmico no âmbito do CARF, mormente o alcance da aplicação da Súmula CARF nº 105 sobre fatos geradores após 2007.

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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.

De fato, há quem entenda que a Súmula CARF 105 não se aplica aos fatos depois da edição da Lei 11.488/2007, porquanto esta lei teria alterado os fundamentos que motivaram a formulação da retrocitada Súmula.

Este Conselheiro, entretanto, alinha-se à corrente que entende que a mera reformulação do dispositivo, no aspecto formal, não alterou a real motivação para a não imposição das multas concomitantemente. Vejamos o voto no Acórdão 9101-005.846 – CSRF/ 1ª Turma, de lavra do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, que faço, com o devido pedido de licença, suas palavras, minhas:

“(…) A ora Recorrente, em suma, alega que a multa isolada prevista no art. 44, II, b, da Lei nº. 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488/07, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tendo a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral.

E conclui que que (i) não se aplica ao caso o disposto no enunciado n. 105 da Súmula do CARF, pois os precedentes que renderam a aprovação do verbete tratam de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente ao advento da Medida Provisória n. 351, convertida na Lei n. 11.488 de 2007, logo, em contexto fático-jurídico diverso; (ii) é possível a aplicação conjunta da multa isolada prevista no artigo 44, II, b, da Lei n. 9.430/96 com a multa de ofício.

Posto isso, sendo objetivo, temos que este mesmo Conselheiro, já no âmbito jurisdicional desta mesma C. 1ª Turma da CSRF do E. CARF, na condição de Redator Designado, expressou sua posição no v. Acórdão nº 9101-005.080, proferido na sessão de julgamento de 1º de setembro de 2020 (assim como diversas outras, de mesmo teor jurisdicional, posteriormente).

Assim, adota-se, a seguir, o mesmo entendimento, há muito já defendido e conhecido. O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF nº 105, verbete este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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.

A Fazenda Nacional defende que a Súmula CARF nº 105 aplicar-se-ia apenas aos fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

Porém, também há muito firmou-se o 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 inocorrência 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.

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):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002 NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

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)

(...)

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, mostra-se acertado o cancelamento das multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

(...)"

Aliado a isso, adoto como premissa os argumentos aduzidos e consolidados em julgados do STJ que aplicam, ao caso em comento, o princípio da consunção², da mesma forma que o voto vencedor do I. Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (Redator do Acórdão Recorrido – Acórdão nº 1301-005.373), de onde se extrai:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC.

DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)"

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

² gRg no REsp 1.499.389/PB, rel. ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, rel. ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015.

(...)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando das multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de

tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, 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. 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.

Logo, a interpretação (aparente) 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 do que o ilícito principal.

Cabe destacar que essa ordem de ideias consta igualmente do Acórdão Paradigma nº 9101- 005.695, cujo redator do voto vencedor foi também o I. Conselheiro Cesar Nader Quintella, e cuja ementa é suficientemente esclarecedora das razões de decidir, motivo pelo qual abaixo a transcrevemos:

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

Ano-calendário: 2014

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.

CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto voto por CONHECER do Recurso Especial da PGFN, e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO.

ACÓRDÃO 9101-007.295 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 13971.720877/2011-46

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

DOCUMENTO VALIDADO