



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.721723/2019-61
ACÓRDÃO	9101-007.211 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de novembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	PROSEGUR BRASIL S/A TRANSPORTADORA DE VALORES E SEGURANÇA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA. APLICAÇÃO INADEQUADA DO CONCEITO DE CAUSA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que diverjam de pontos específicos do acórdão recorrido.

Se o acórdão recorrido não debateu a matéria recorrida, que, igualmente, não foi objeto de embargos de declaração, para buscar uma manifestação dos julgadores sobre o tema, não há que se falar em prequestionamento da matéria, o que impede a admissibilidade do recurso especial.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE. DIVERGÊNCIA DECORRENTE DA ANÁLISE DE CONJUNTO PROBATÓRIO DISTINTO. IMPOSSIBILIDADE

Quando a divergência invocada decorre da análise de conjuntos probatórios distintos, de forma que, no acórdão paradigma, as provas apresentadas foram suficientes para afastar a exigência do IRRF, enquanto, no acórdão recorrido, as provas foram consideradas inábeis para tanto, não há a exigida similitude fática.

Nos termos do Manual de Exame de Admissibilidade de Recursos Especial “a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação”. Isso porque, “tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados”

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “*multas isoladas concomitante*”. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso para cancelar a exigências de multas isoladas, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento, os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do **Acórdão nº 1201-005.626**, proferido em 16.11.2022, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (fls. 32805/32875) assim ementado:

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

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Nos termos do § 1º do art. 9º do Decreto-lei 1.598, de 1977, matriz legal do art. 923, do RIR/99, a escrituração regular faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis de acordo com sua natureza ou preceito legal. Com efeito, a ausência de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, que comprove a efetiva prestação de serviços não permite a dedução da despesa.

ROYALTIES. PAGAMENTO A CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR.

Podem ser deduzidas, para fins de apuração do lucro real, as despesas com royalties pagas pela sociedade com sede no Brasil a pessoa domiciliada no exterior que mantenha indiretamente o controle de seu capital com direito a voto, decorrentes de contratos que, posteriormente a 31 de dezembro de 1991, venham a ser assinados, averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e registrados no Banco Central do Brasil observados os limites e condições estabelecidos pela legislação em vigor, que é não exceder o limite fixado pelo Ministro da Fazenda, além de serem despesa necessária, usual e normal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

ROYALTIES. PAGAMENTO A CONTROLADORA INDIRETA NO EXTERIOR.

Nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017, e Anexo I, os dispositivos que tratam da indedutibilidade dos royalties (arts. 52 e 71, caput, alínea “a”, e parágrafo único, alíneas “c” a “g”, da Lei nº 4.506, de 1964) não se aplicam à CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Exercício: 2014, 2015, 2016

IRRF. PAGAMENTO. SERVIÇOS NÃO COMPROVADOS.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de trinta e cinco por cento, o pagamento por serviços não comprovados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há falar-se em nulidade da decisão de primeira instância que analisa em detalhe a documentação apresentada e descreve de formar clara e precisa a motivação para manutenção do auto de infração.

Ademais, no âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). Nessa linha, conforme salienta Leandro Paulsen, a nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, continua o autor, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a "*declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não tenha tido aptidão para atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte*".

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 105. ALCANCE.

O enunciado da Súmula Carf nº 105 no sentido de que "a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício" alcança somente fatos geradores anteriores à Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE.

É devida a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado no percentual determinado expressamente em lei.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Na oportunidade, os membros do colegiado votaram, por unanimidade, por negar provimento ao recurso de ofício e afastar as preliminares de nulidade levantadas e, por maioria dar parcial provimento ao recurso voluntário.

Intimado, o sujeito passivo interpôs recurso especial (fls. 32833/3033), sustentando que o **Acórdão nº 1201-005.626** conferiu à legislação tributária interpretação divergente daquela dada por outros julgados do CARF quanto às seguintes matérias:

- Primeira matéria: “Nulidade - Desconsideração dos documentos anexados à Impugnação e posteriormente apresentados”, com base nos Acórdãos paradigma de números 2401-008.730 e 1401-001.869;
- Segunda matéria “Dedução das despesas”, com base nos Acórdãos paradigma de números 1302-003.995 e nº 1202-000.859;
- Terceira matéria “Exigência de IRF na forma do artigo 61 da Lei 8.981/95 – Comprovação da causa do pagamento e da comprovação dos serviços”, com base nos Acórdãos paradigma de números 1302-004.198 e nº 1202-000.859;
- Quarta matéria “Exigência de IRF na forma do artigo 61 da Lei 8.981/95 – Impossibilidade de lançamento de IRF pela simples indedutibilidade das despesas”, com base no Acórdão paradigma de número 1402-00.441;
- Quinta matéria “Exigência de IRF na forma do artigo 61 da Lei 8.981/95 – Aplicação inadequada do conceito de ‘causa’”, com base no Acórdão paradigma de número 1401-006.093;
- Sexta matéria: “Inaplicabilidade da multa isolada cumulada com multa de ofício”, com base nos Acórdãos paradigma de números 9101-006.363 e 1301-005.890.

Sobreveio o despacho de admissibilidade (fls. 33966/34008), que deu seguimento parcial ao recurso especial, apenas com relação às matérias “Exigência de IRF na forma do artigo 61 da Lei 8.981/95 – Aplicação inadequada do conceito de ‘causa’” e “Inaplicabilidade da multa isolada cumulada com multa de ofício”, conforme abaixo:

Análise da demonstração da divergência - 5ª matéria: Exigência de IRF na forma do artigo 61 da Lei 8.981/95 – Aplicação inadequada do conceito de “causa”

A Recorrente apresentou a argumentação abaixo reproduzida, para fins de demonstrar a existência de divergência jurisprudencial quanto à 5ª matéria: (...)

Recorrente sustenta que o entendimento adotado pelo Colegiado recorrido diverge da interpretação que prevaleceu em caso semelhante, no Acórdão nº

1401-006.093, acerca da definição e alcance do conceito de “causa”, inserto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Segundo a Recorrente, enquanto que na decisão recorrida exigiu-se “ampla documentação” para “comprovação exaustiva” da causa dos pagamentos, no paradigma adotou-se entendimento diverso, no sentido de que indícios que comprovem a efetividade da operação e a causa dos pagamentos seriam suficientes para afastar a aplicação da incidência do IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Em análise ao inteiro teor do paradigma, verifica-se que os pagamentos ali analisados foram destinados a agência de viagens integrante do mesmo grupo econômico, e a causa alegada não guardava relação com o objeto social da contribuinte autuada, que realizou os pagamentos. Além disso, os documentos apresentados pela defesa não continham datas e valores coincidentes com as informações referentes aos pagamentos relacionados pela fiscalização.

No entanto, diante desse cenário, prevaleceu no paradigma o entendimento de que a situação poderia ensejar a glosa de despesas para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas não a exigência do IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, conforme evidencia o único parágrafo do voto do paradigma que expõe o entendimento que ali prevaleceu:

Os pagamentos foram feitos à referida agência de viagem, isto é um fato, ocorre que os comprovantes dos pagamentos não conferiam com datas e valores daqueles indicados pela autoridade autuante em seu TVF, de forma que creio estarmos diante de uma falta de sincronia entre os dados dos documentos e aqueles dos pagamentos, o que, quando muito, se faria uma glosa de despesas por incapacidade da prova, qual seja, a demonstração da necessidade, para a Recorrente, dos gastos efetivados, mas não a tributação como efetivada no auto de infração.

Portanto, resta claro que no paradigma prevaleceu o entendimento de que, naquele caso, era indevida a exigência do IRRF previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, porque o beneficiário dos pagamentos havia sido identificado, e também porque a falta de datas e valores coincidentes nos documentos apresentados pela defesa representam mera “falta de sincronia (...) que, quando muito, se faria uma glosa de despesas por incapacidade da prova, qual seja, a demonstração da necessidade”.

Dessa forma, entendo que emerge a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente, conforme passo a explicar.

Da maneira análoga ao presente caso, também no paradigma a situação fática envolvia pagamentos a beneficiário integrante do mesmo grupo econômico. Além disso – e o que me parece mais relevante para o exame de admissibilidade que ora se empreende –, na decisão recorrida, o elemento essencial para a formação da convicção acerca da falta de comprovação da efetividade das operações que

teriam dados causa aos pagamentos foi, justamente, a falta de coincidência de datas e valores nos documentos apresentados pela defesa, conforme evidencia a própria ementa do Acórdão recorrido: (...)

Como se nota, no Acórdão recorrido, diante da apresentação de documentos que não continham datas e valores que coincidiam com as informações referentes aos pagamentos relacionados pela fiscalização, prevaleceu o entendimento que não restou comprovada a efetividade das operações que teriam dado causa aos referidos pagamentos. Por outro lado, conforme se viu acima, diante de situação fática análoga, no Acórdão paradigma nº 1401-006.093 prevaleceu o entendimento de que essa circunstância poderia ensejar a glosa de despesa, mas não a exigência do IRRF sobre pagamentos sem causa.

Dessa forma, resta claro que, diante de situação fática análoga, recorrido e paradigma divergiram na aplicação da norma impositiva contida no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, que contém a hipótese de incidência do IRRF sobre pagamentos sem causa.

Ante o exposto, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF, proponho que seja dado seguimento à 5ª matéria: Exigência de IRF na forma do artigo 61 da Lei 8.981/95 – Aplicação inadequada do conceito de “causa”.

Análise da demonstração da divergência - 6ª matéria: Inaplicabilidade da multa isolada cumulada com multa de ofício

Por fim, para demonstrar a existência de divergência jurisprudencial quanto à 6ª matéria, a Recorrente apresentou a argumentação abaixo reproduzida: (...)

Por meio da argumentação acima reproduzida, a Recorrente alega que o entendimento adotado pelo Colegiado recorrido acerca da imposição da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais diverge da interpretação que prevaleceu em casos semelhantes, nos Acórdãos nº 9101-006.363 e nº 1301-005.890.

Da contraposição dos fundamentos expressos nos votos que conduziram a decisão recorrida e os paradigmas, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Primeiramente, cumpre observar que nos três casos discutiam-se fatos ocorridos após o início da vigência das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

E sob esse mesmo contexto fático, no voto que conduziu a decisão recorrida prevaleceu o entendimento no sentido de que, após a alteração promovida em 2007, “as multas têm suportes fáticos e legais diversos e são aplicadas em momentos distintos”, e acrescenta que, dessa forma, “é possível a convivência

harmônica de ambas as multas, a de ofício (qualificada ou não) e a isolada; com efeito, não há falar-se em bis in idem”.

Por outro lado, nos paradigmas sustentou-se entendimento diametralmente oposto. No Acórdão nº 9101-006.363, assentou-se que “as multas isoladas, aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais, não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano-calendário”, e que “deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício, restando as multas isoladas absorvidas por esta”. E no Acórdão nº 1301-005.890 prevaleceu o entendimento de que “a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização”, e que “ao admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico”.

Ante o exposto, entendo que restou caracterizada a divergência de interpretação suscitada quanto à 6ª matéria: Inaplicabilidade da multa isolada cumulada com multa de ofício.

Conclusão

Encerrado o exame de admissibilidade, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja:

- **dado seguimento** ao recurso especial quanto às seguintes matérias:
 - ✓ Matéria nº 5: Exigência de IRF na forma do artigo 61 da Lei 8.981/95 – Aplicação inadequada do conceito de “causa”;
 - ✓ Matéria nº 6: Inaplicabilidade da multa isolada cumulada com multa de ofício;
- **negar seguimento** ao recurso especial quanto às seguintes matérias:
 - ✓ Matéria nº 1: Nulidade - Desconsideração dos documentos anexados à Impugnação e posteriormente apresentados;
 - ✓ Matéria nº 2: Dedução das despesas;
 - ✓ Matéria nº 3: Exigência de IRF na forma do artigo 61 da Lei 8.981/95 – Comprovação da causa do pagamento e da comprovação dos serviços;
 - ✓ Matéria nº 4: Exigência de IRF na forma do artigo 61 da Lei 8.981/95 – Impossibilidade de lançamento de IRF pela simples indedutibilidade das despesas.

Contra tal decisão, interpôs o sujeito passivo agravo (fls. 34016/34033), que foram rejeitados (fls. 34063/34079).

No mérito, sustenta o sujeito passivo em seu recurso especial, quanto às matérias conhecidas, em resumo, que: (i) o artigo 61 da Lei 8.981/95 tem aplicação em três hipóteses

específicas e que em nada se confundem com a regra geral de dedução de despesas para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL; (ii) a dedutibilidade exige ampla comprovação, coincidência de datas e valores entre registros contábeis e documentos e o artigo 61 da Lei 8.981/95 exige indícios comprobatório; (iii) as disposições do caput do artigo 61 da Lei 8.981/95 são inaplicáveis ao caso em tela, uma vez que o beneficiário dos pagamentos se encontra claramente identificado, por meio de vasto material comprobatória juntado pela Recorrente ao presente Processo Administrativo; (iv) é incoerente que as Autoridades Fiscais, as Autoridades da DRJ e os I. Julgadores do CARF mencionarem repetidas vezes que o objeto de avaliação deste Processo Administrativo é a realização de pagamento decorrentes da prestação de serviços feita pela Prosegur Espanha e exijam tributo que tem como elemento do fato gerador a realização de pagamento sem causa; (v) segundo o conceito etimológico da palavra “causa”, tanto a D. Fiscalização quanto a Decisão Recorrida identificaram a causa de pagar, qual seja, a prestação de serviço; (vi) ainda que se alegue que o conceito de “causa” previsto no artigo 61 da Lei 8.981/95 tenha significado mais amplo, novamente tanto a D. Fiscalização quanto a Decisão Recorrida identificaram a causa dos pagamentos, que segundo essa perspectiva jurídica, seria a realização de obrigação de fazer contratada entre as partes e da qual decorre o dever de pagar; (vii) ainda que fosse possível admitir a tese da D. Fiscalização de que a documentação apresentada não é hábil e idônea para comprovar os serviços prestados, o que se admite unicamente a título argumentativo, isso não implicaria na exigência do IRF à alíquota de 35%. Nesse caso, no máximo, a D. Fiscalização poderia alegar que o pagamento nessa circunstância (que não é a dos autos) seria irregular, mas não “sem causa; (viii) no caso em análise é totalmente improcedente a exigência de multa, seja ela punitiva ou isolada, pois os tributos ora questionados não são devidos pela Recorrente; (ix) ainda que se admita a possibilidade de cobrança da multa no caso em tela, o que se considera apenas para fins de argumentação, tem-se que ela somente poderia ser exigida uma única vez e não duas; (x) o artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 é claro ao estabelecer que a multa isolada somente pode ser exigida quando a pessoa jurídica que, sujeita ao pagamento do imposto por estimativa, deixar de fazê-lo e não houver valores de principal possivelmente exigíveis; (xi) alegar que a multa isolada é aplicada em infração distinta daquela da multa de ofício, como feito na Decisão Recorrida, revela um formalismo descabido e totalmente dissonante de qualquer razoabilidade jurídica e interpretativa; (x) por mais que o artigo 14 da Lei 11.488/07 tenha alterado a redação do artigo 44 da Lei 9.430/96, base legal para a aplicação de penalidades de ofício e isolada, não houve alteração material na sistemática de aplicação de ambas as penalidades; (xi) foi justamente por tal razão que a Súmula CSRF no 105, de 8.12.2014, em nenhum momento impôs limitações temporais à vedação para aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício; (xii) independentemente se antes ou depois da publicação da Lei 11.488/07, o que deve ficar claro é que a impossibilidade de aplicação simultânea da multa de ofício e multa isolada decorre do chamado princípio penal da consunção, segundo o qual, como já consolidado na jurisprudência, quando a primeira conduta se afigura como mero meio para a obtenção do resultado previsto na segunda, a penalidade aplicável à segunda conduta necessariamente prevalece sobre a da primeira; e (xiii) somente a multa de ofício pode ser aplicada ao final do ano-calendário, que é a

segunda e principal conduta, não havendo que se falar na punição pela multa isolada da mera conduta-meio nesse caso, que é a falta de antecipações no regime de estimativa mensal, em função dos mesmos fatos geradores.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 34095/34109), alegando, em síntese, que: (i) compulsando os autos, resta demonstrada a ocorrência do fato gerador do IRRF, uma vez que presentes recursos não contabilizados e pagamentos sem identificação de causa e beneficiário, tendo sido agrupados pela Fiscalização mensalmente os pagamentos para fins de lançamento do imposto em comento; (ii) uma vez comprovado o pagamento há de se exigir o IR-Fonte por não identificação do beneficiário e/ou não identificada a causa do pagamento, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981/95; (iii) consoante ficou claro nos presentes autos, o contribuinte não se desincumbiu com êxito do seu ônus probatório de identificar o beneficiário e comprovar a causa dos pagamentos em questão, vez que não trouxe aos autos provas hábeis e idôneas, coincidentes em data e valor e não acostou provas individualizadas, nem estabeleceu nexo entre cada pagamento e elemento probatório destinado à sua comprovação; (iv) a multa isolada é devida em função do não recolhimento das antecipações mensais a título de estimativas, ainda que o contribuinte não tenha apurado imposto devido da declaração de ajuste; (v) há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração ou estaria ocorrendo no caso uma “dupla punição”; (vi) as infrações apenadas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes: a multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte, já a multa isolada decorre do descumprimento da obrigação de fazer o recolhimento das antecipações mensais a título de estimativas; (vii) essa sistemática de recolhimento se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período. Caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso às receitas decorrentes da arrecadação do IRPJ ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do Ajuste Anual; (viii) com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos, pelo regime de estimativa, como se percebe da Lei nº 9.430/96, tal multa será devida ainda que não seja apurado imposto devido da declaração de ajuste; (ix) a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas; (x) não há norma específica que permita ao aplicador da lei relevar a cobrança da multa prevista no art. 44, §1º, III da Lei nº 9.430/96, atendendo “a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso”; e (xi) após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal. Não houve objeção à admissibilidade do recurso especial.

Por fim, em 07.08.2024, o sujeito passivo peticionou nos autos sustentando que (i) as Contrarrazões da PGNF, em momento algum, abordaram a ausência de cumprimento de requisitos formais que pudessem impedir o conhecimento e julgamento do Recurso Especial apresentado pela Recorrente, de forma que se tornou incontroverso o preenchimento dos requisitos do art. 118 e seguintes do RICARF; (ii) a improcedência das alegações da PGFN se torna

clara ao verificar-se que a Recorrente apresentou documentação hábil e idônea para demonstrar a efetiva prestação dos serviços, a sua necessidade, normalidade e usualidade para atividade da empresa contratante e a lógica do valores cobrados por eles; (iii) a Recorrente apresentou contratos de câmbio, contrato de prestação de serviços, comprovantes de recolhimento de tributos e diversos outros documentos, de forma que a hipótese de que “*não houve causa de pagar*” é absolutamente inaplicável ao caso concreto; (iv) ao observar as 7 intimações da Recorrente para apresentar informações e documentos que justificassem e comprovassem os pagamentos realizados à Prosegur Espanha, no período de 2014 a 2016, resta comprovada a ampla documentação comprobatória retratada pela Recorrente; (v) os dois paradigmas apresentados no Recurso Especial (“Paradigma 5”) e (“Paradigma 6”) apresentam o entendimento de que documentos como contratos de câmbio, contrato de prestação de serviços e trocas de e-mails entre as contrapartes descrevendo o contexto da prestação de serviços, são suficientes para comprovar a prestação dos serviços e a causa de pagar; (vi) a eventual glosa da dedutibilidade das despesas não é condição suficiente para aplicação do art. 61 da Lei 8.981/95: ainda que a despesa seja considerada indedutível, a aplicação do art. 61 da Lei 8.981/95 está condicionada à verificação de hipóteses específicas de não identificação do beneficiário, ou não comprovação da causa de pagar; (vii) não seria possível exigir o IRF à alíquota de 35% sobre os valores remetidos para o exterior, nos termos do artigo 61 da Lei 8.981/95, já que (a) o beneficiário dos pagamentos se encontra claramente identificado a (b) o vasto material comprobatório comprova que não há pagamento sem causa; e (viii) em entendimento da DRJ sobre caso com o mesmo contexto fático, o conjunto documental apresentado pela Requerente, comprova a natureza dos serviços contratados, a composição do preço pago, o recolhimento de todos os tributos devidos nessa operação e os valores contabilizados e deduzidos. Ademais, reiterou todos os argumentos contidos em seu recurso especial com relação à impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada e multa de ofício.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O prazo para o sujeito passivo e para a Fazenda Nacional interpor recurso especial é de 15 dias contados da data de ciência da decisão recorrida. E os embargos de declaração opostos tempestivamente, isto é, no prazo de 5 dias da ciência do acórdão embargado,

interrompem o prazo para a interposição de recurso especial¹. Ainda, de acordo com o art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, os prazos são contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento. Ademais, os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

No presente caso, o sujeito passivo interpôs recurso especial em 02.02.2023 (fl. 32880), antes da cientificação do acórdão recorrido, em 23.05.2023 (fl. 33426). Diante disso, é tempestivo o recurso especial ora em análise.

No exame da admissibilidade do recurso especial, além da tempestividade e dos demais requisitos contidos na legislação, é preciso verificar: **(i)** o prequestionamento da matéria, que deve ser demonstrado pelo recorrente com a precisa indicação na peça recursal do prequestionamento contido no acórdão recorrido, no despacho que rejeitou embargos opostos tempestivamente ou no acórdão de embargos; e **(ii)** a divergência interpretativa, que deve ser demonstrada por meio da indicação de até duas decisões por matéria, bem como dos pontos nos paradigmas que divirjam de pontos específicos do acórdão recorrido. Com relação à divergência, o Pleno da CSRF concluiu que “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”².

Para fins didáticos, analisaremos a existência de prequestionamento da matéria e divergência interpretativa, primeiro, com relação à matéria “exigência de IRF na forma do artigo 61 da Lei 8.981/95 – Aplicação inadequada do conceito de ‘causa’” e, em seguida, no que se refere à matéria “inaplicabilidade da multa isolada cumulada com multa de ofício”.

a) “Exigência de IRF na forma do artigo 61 da Lei 8.981/95 – Aplicação inadequada do conceito de ‘causa’”

Inicialmente, cumpre destacar que, na petição datada de 07.08.2024, a Recorrente alega que os dois paradigmas apresentados no Recurso Especial (“Paradigma 5”) e (“Paradigma 6”) apresentam entendimento divergente do acórdão recorrido com relação à suficiência dos documentos apresentados para comprovar prestação dos serviços e a causa de pagar.

Ocorre que o despacho que admissibilidade deu seguimento parcial ao recurso especial, somente com relação às matérias “Exigência de IRF na forma do artigo 61 da Lei 8.981/95 – Aplicação inadequada do conceito de ‘causa’” e “Inaplicabilidade da multa isolada cumulada com multa de ofício”, sendo que, para a primeira, a Recorrente indicou como paradigma apenas o Acórdão nº 1401-006.093, denominado na peça recursal de “Paradigma 8”. Assim, a presente

¹ Tais previsões estavam contidas nos artigos 65 e 68 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”) aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e, atualmente, são objeto dos artigos 119 e 116 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

² Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

análise se concentrará na verificação do preenchimento dos pressupostos de admissibilidade, em especial da divergência interpretativa, entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1401-006.093.

No **acórdão recorrido**, o lançamento decorre, dentre outros, da “glosa de despesas de prestação de serviços pela Prosegur Espanha - itens 1.3 a 1.7 do Termo de Verificação Fiscal (TVF)-, em razão da não comprovação mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores e, em parte, por haver violação ao princípio da competência”.

Diante disso, o Relator, após discorrer sobre as hipóteses de ensejam a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, afirma que, no caso, os fatos registrados na escrituração do contribuinte não foram comprovados por documentos hábeis e conclui que “uma vez considerados pagamentos por serviços não comprovados, deve ser mantido lançamento de IR-Fonte”. Confira-se:

150. Como se vê, estão sujeitos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, as hipóteses de pagamentos elencados a seguir.

i) Pagamentos efetuados por pessoa jurídica a **beneficiário não identificado**.

151. Nessa hipótese a pessoa jurídica não comprova a identificação do beneficiário, ou o Fisco comprova que o beneficiário indicado pela pessoa jurídica não recebeu o pagamento.

ii) Pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a **operação ou a sua causa**.

152. Operação é o negócio jurídico (prestação de serviço, compra e venda, entre outros) que ensejou o pagamento. Causa é o motivo, a razão, o fundamento do pagamento. Com efeito, não comprovada a efetividade do negócio jurídico ou a causa do pagamento o lançamento também é devido. Note-se que há uma relação entre a operação ensejadora do pagamento e a causa desse pagamento, porquanto não comprovada a primeira o pagamento também poderá ser considerado sem causa. Pode-se dizer que a norma objetiva, dentre outros pontos, transparência fiscal do contribuinte.

153. Ao tratar da transparência fiscal, Ricardo Lobo Torres⁴ observa que o dever de transparência incumbe ao Estado e à Sociedade. Enquanto o Estado “deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas e contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle de sua execução”, a Sociedade, por seu turno, “deve agir de tal forma transparente, que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva”.

154. Nesse sentido, para comprovar tanto a operação quanto a causa não basta uma roupagem jurídica, registro contábil, tampouco a apresentação da nota fiscal, contrato etc., é indispensável que o contribuinte comprove de forma inequívoca, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da operação e a causa do

pagamento. E mais, a operação e a causa devem ser lícitas, é dizer, não há falar-se que atividade ilícita, possa figurar como causa de pagamento e, com efeito, elidir o IR-Fonte.

iii) Pagamentos de benefícios e vantagens–remuneração indireta –efetuados por pessoa jurídica a administradores, diretores, gerentes e seus assessores **não adicionados ao salário** (inobservância do disposto no §2º do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991). Note-se, que nesta hipótese a mera identificação do beneficiário não afasta a tributação.

155. Em ocorrendo tais hipóteses, o rendimento será considerado líquido, sendo devido o reajustamento da base de cálculo e o IR-Fonte considera-se vencido no dia do pagamento.

156. Pois bem. Acerca da prova contábil, como visto acima, o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em seu art. 9º, §1º, dispõe que "*a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais*", o que não ocorreu no caso em análise.

157. Isso posto, uma vez considerados pagamentos por serviços não comprovados, deve ser mantido lançamento de IR-Fonte.

Vê-se, pois, que o acórdão recorrido, ainda que de forma singela, se manifestou acerca do conceito de causa – donde o prequestionamento da matéria.

No que se refere à divergência interpretativa, o **Acórdão paradigma nº 1401-006.093** versou sobre auto de infração lavrado para exigência de IRRF em razão da identificação na conta bancária de titularidade da empresa fiscalizada de pagamentos feitos à empresa Alles Blau Viagem e Turismo Ltda., para os quais, supostamente, não se comprovou a causa dos pagamentos, tendo sido apresentadas faturas e notas de débito cujos valores e datas não correspondem aos valores pagos. Diante disso, concluíram os julgadores em um único parágrafo:

Os pagamentos foram feitos à referida agência de viagem, isto é um fato, ocorre que os comprovantes dos pagamentos não conferiam com datas e valores daqueles indicados pela autoridade autuante em seu TVF, de forma que creio estarmos diante de uma falta de sincronia entre os dados dos documentos e aqueles dos pagamentos, o que, quando muito, se faria uma glosa de despesas por incapacidade da prova, qual seja, a demonstração da necessidade, para a Recorrente, dos gastos efetivados, mas não a tributação como efetivada no auto de infração.

Ou seja, diante de uma situação na qual os comprovantes dos pagamentos não conferiam com datas e valores daqueles indicados pela autoridade autuante em seu TVF, concluíram os julgadores do acórdão paradigma que não procede a exigência do IRRF. Ao que tudo indica, naquele caso, a única fragilidade dos documentos era a ausência de coincidência em datas e valores com aqueles apurados pela Autoridade Fiscal, enquanto, no presente, como tratado acima, diversas outras inconsistências foram apontadas no TVF. Assim, não há como se afirmar

que os julgadores do paradigma, caso confrontados com a situação e, especialmente, com as provas subjacentes ao acórdão recorrido, reformariam o seu entendimento.

Ademais, enquanto no acórdão recorrido houve, além da exigência de IRRF, glosa de despesas; no **Acórdão paradigma nº 1401-006.093** ocorreu arbitramento de lucros.

Por fim, mas não menos importante, cumpre destacar que a divergência invocada pela Recorrente decorre da análise de conjuntos probatórios distintos, de forma que, para o Acórdão paradigma nº 1401-006.093, as provas apresentadas foram suficientes para afastar a exigência do IRRF, enquanto, para o acórdão recorrido, as provas foram consideradas inábeis para tanto. E, nos termos do Manual de Exame de Admissibilidade de Recursos Especial³ “a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação”. Isso porque, “tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados”.

Por todas essas razões, não conheço do recurso especial quanto a matéria “exigência de IRF na forma do artigo 61 da Lei 8.981/95 – Aplicação inadequada do conceito de ‘causa’”

b) “Inaplicabilidade da multa isolada cumulada com multa de ofício”

Quanto a matéria “inaplicabilidade da multa isolada cumulada com multa de ofício”, o acórdão recorrido versou expressamente sobre a possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício com relação a fatos geradores posteriores a 2007, estando, portanto, prequestionada a matéria.

No que se refere à divergência interpretativa, ambos os acórdãos indicados como paradigma, **Acórdão nº 9101-006.363** e **Acórdão nº 1301-005.890**, analisaram a matéria sob uma perspectiva meramente de direito e com relação a fatos geradores posteriores a 2007. Tanto é assim que ambos os acórdãos foram aceitos como paradigma para a mesma matéria no recente Acórdão nº 9101-006.831⁴, julgado em 07.02.2024.

Diante do exposto, conheço do recurso especial quanto à matéria “inaplicabilidade da multa isolada cumulada com multa de ofício”.

II – MÉRITO

³ Manual de Exame de Admissibilidade de Recursos Especial: Orientações gerais para a elaboração de despachos. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Brasília, 2016. Disponível em: http://carf.economia.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf, acesso em 20.12.2023, p. 54.

⁴ Recurso especial conhecido por unanimidade. Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Nos autos de infração subjacentes, a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais teve por base o art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, conforme abaixo:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(...)

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”.

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF 105, aprovada 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”.

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105⁵ concluíram pela impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos: (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário); (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício, desaparece a base impositiva da multa isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Cumprido ressaltar, entretanto, que a referida súmula versa sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996, enquanto a multa ora em discussão foi lançada com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007. Confira-se, abaixo, a comparação entre a redação dos referidos dispositivos:

Art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996 (redação

Art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996 (redação do

⁵ Acórdãos precedentes: 101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

original)	art. 14 da Lei nº 11.488/2007)
Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de dedaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (...) § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: IV - <u>isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;</u>	Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...) II - de 50% (cinquenta por cento), exigida <u>isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)</u> b) <u>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.</u>

Da análise do quadro acima, pode-se concluir que não houve alteração substancial na penalidade aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais – exceto com relação à redução no seu percentual. Embora a redação atribuída ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 utilize a expressão “exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal”, isso não a diferencia da multa isolada versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tendo em vista que ambas as redações fazem referência expressa ao art. 2º da Lei nº 9.430/1996, que trata do pagamento mensal por estimativa.

Portanto, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, é a mesma daquela versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, exceto com relação ao seu percentual. Tanto é assim que, de acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 teve por objetivo *"reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de*

*pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa*⁶.

Diante disso, apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada “lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”, entendo que os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Ademais, o STJ, por meio de suas duas turmas, concluiu pela impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício, em razão da aplicação do princípio da consunção ou da absorção. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTIGOS 489 E 1.022, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. (...)

6. Logo, o princípio da consunção ou da absorção é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas, hipótese em que a infração mais grave absorve as de menor gravidade, como no caso em apreço. Assim, em casos como o ora analisado, deve-se imperar a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo, em detrimento da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei 8.218/1991.

7. Recurso Especial conhecido e não provido. (REsp n. 2.104.963/RJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 19/12/2023, grifamos.)

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

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

⁶ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm, acesso em 09.08.2022.

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido. (REsp n. 1.708.819/RS, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 16/11/2023, grifamos.)

Ressalta-se que, no REsp n. 2.104.963/RJ, julgado pela Segunda Turma do STJ, o caso concreto trata da multa prevista no artigo 12, III, da Lei nº 8.218/1991, isto é, da multa por ausência de entrega ao Fisco de arquivos digitais contendo registros contábeis. No entanto, o racional adotado para afastar a concomitância da referida multa com a multa de ofício é o princípio da consunção e a jurisprudência citada no acórdão refere-se à concomitância entre multa de ofício e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

Portanto, seja em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 ao presente caso, seja em virtude da jurisprudência de ambas as turmas do STJ, deve ser dado provimento ao recurso especial do sujeito passivo, para exonerar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

III – CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial apenas quanto à matéria “inaplicabilidade da multa isolada cumulada com multa de ofício” e, no mérito, dar provimento ao recurso para cancelar a exigência de multas isoladas.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic