



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720434/2013-18
ACÓRDÃO	1101-002.062 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	S3 CACEIS BRASIL DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DESMUTUALIZAÇÃO CETIP. TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL RESULTADO DA DIFERENÇA ENTRE O VALOR DAS AÇÕES OU QUOTAS DE CAPITAL RECEBIDAS E O VALOR HISTÓRICO DOS TÍTULOS.

Caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital, recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial, e o valor despendido na aquisição do título patrimonial. Na apuração do ganho de capital não se pode cogitar de aplicação do MEP aos títulos patrimoniais das associações, porque sequer inexistia investimento do associado, que contribuiu para formar o capital da associação sem qualquer interesse econômico.

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para afastar as preliminares; e, por maioria de votos, em afastar a multa isolada em função da consunção com a multa de ofício; vencido o Conselheiro Edmilson Borges Gomes que negava provimento em relação à matéria.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Roney Sandro Freire Correa, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 300-333) interposto contra acórdão da 5ª Turma da DRJ/RJO (e-fls. 269-294) que julgou improcedente impugnação (e-fls. 69-106) apresentada em face de autos de infração de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário 2008 (e-fls. 2-19) em que se apontam as seguintes infrações:

0001 OUTROS RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS

GANHOS AUFERIDOS EM DEVOLUÇÃO DO PATRIMÔNIO SOCIAL DE ENTIDADES ISENTAS

Omissão de ganho auferido na devolução do patrimônio social de entidade isenta conforme relatório fiscal em anexo.

0002 MULTA OU JUROS ISOLADOS

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Cientificada do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação na qual alegou, preliminarmente, a nulidade dos autos de infração por erro quanto à apuração da base de cálculo tributável, a decadência do direito do Fisco contestar o valor do custo contabilizado e a atualização do título patrimonial da CETIP e defendeu a ocorrência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre parte do suposto ganho de capital. No mérito, defendeu a inoportunidade de devolução de patrimônio, a inexistência de disponibilidade passível de tributação e a impossibilidade de cobrança de multa isolada e sua cumulação com multa de ofício.

A DRJ proferiu acórdão que restou a seguir ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Exercício: 2009 DESMUTUALIZAÇÃO CETIP. TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL RESULTADO DA DIFERENÇA ENTRE O VALOR DAS AÇÕES OU QUOTAS DE CAPITAL RECEBIDAS E O VALOR HISTÓRICO DOS TÍTULOS.

Caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital, recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial, e o valor despendido na aquisição do título patrimonial. Na apuração do ganho de capital não se pode cogitar de aplicação do MEP aos títulos patrimoniais das associações, porque sequer existia investimento do associado, que contribuiu para formar o capital da associação sem qualquer interesse econômico.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Exercício: 2009 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007, no art. 44, da Lei nº 9.430/1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao afirmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano calendário.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário em que alega, em preliminar, a nulidade do auto de infração e do acórdão recorrido, pela iliquidez e incerteza da base de cálculo do crédito tributário ante o valor do custo do título patrimonial da CETIP. Ainda, alega decadência do direito de o Fisco questionar o custo contabilizado do título CETIP. No mérito, defende a não incidência de IRPJ sobre a devolução, bem como a não incidência da multa isolada.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Discute-se nesses autos a acusação de que a Recorrente deixou de oferecer à tributação o ganho auferido quando do recebimento de ações da CETIP S.A. quando do processo de desmutualização da CETIP Associação. Naquela ocasião, a associação basicamente deixou de ser uma associação sem fins lucrativos e tornou-se uma sociedade empresarial na forma de sociedade anônima, com fins lucrativos, de tal forma que os associados da referida associação, então detentores de títulos patrimoniais da entidade, receberam como devolução de capital as ações da nova CETIP S.A.

A questão relativa à tributação desse ganho decorrente da devolução de capital social finda por ser resolvida pela aplicabilidade da Súmula CARF n. 118, Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019:

Súmula CARF nº 118 Caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1201-001.395, de 03/03/2016; 1301-002.432, de 16/05/2017; 1302-002.001, de 06/10/2016; 1401-001.886, de 18/05/2017; 1402-002.404, de 15/02/2017; 9101-002.462, de 19/10/2016; 9101-002.696, de 16/03/2017; 9101-003.376, de 05/02/2018

Portanto, no que tange ao mérito da autuação, não há maiores reparos a serem feitos à decisão recorrida.

Subsistem, contudo, as alegações de cunho preliminar formuladas pela Recorrente, mais especificamente quanto à decadência e ao alegado erro na apuração do custo de aquisição.

Quanto à primeira, na linha do que decido por esta Turma no Acórdão 1101-001.348, de Relatoria do Ilmo. Conselheiro Itamar Magalhães Alves Ruga, não há que se falar em decadência:

Equivoca-se, no entanto, ao alegar a decadência do direito do Fisco de rever o custo de aquisição do título patrimonial. A decadência, instituto que extingue o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, conta-se a partir do fato gerador da obrigação tributária. No caso em tela, o fato gerador do IRPJ e da CSLL é a ocorrência de ganho de capital na desmutualização da CETIP, em 2008, e não o registro contábil do custo de aquisição do título em 2001.

O registro contábil do custo de aquisição, embora relevante para a apuração do ganho de capital, não se confunde com o próprio fato gerador da obrigação tributária. A desmutualização, ao gerar um acréscimo patrimonial para a recorrente, é o evento que desencadeia a incidência do IRPJ e da CSLL, e é a partir dessa data que se conta o prazo decadencial.

(...)

No entanto, a tese da recorrente não merece prosperar. A desmutualização da CETIP, embora tenha envolvido uma série de operações societárias, como a cisão parcial e a incorporação, resultou, na prática, na extinção da CETIP Associação como entidade isenta e na devolução do seu patrimônio aos associados, na forma de ações da CETIP S/A.

O art. 61 do Código Civil, que disciplina a dissolução das associações, prevê que o remanescente do patrimônio líquido, após deduzidas as quotas ou frações ideais dos associados, deve ser destinado a outra entidade de fins não econômicos ou, na sua falta, à Fazenda Pública. Essa norma demonstra que o legislador não admite a transferência do patrimônio de uma associação para uma sociedade com fins lucrativos, como ocorreu na desmutualização da CETIP.

A jurisprudência deste Egrégio Conselho, em casos análogos, tem reconhecido que a desmutualização de bolsas de valores configura uma devolução de patrimônio, sujeita à tributação do ganho de capital nos termos do art. 17 da Lei nº 9.532/97. No Acórdão nº 9101-003.536, por exemplo, a CSRF decidiu que "não se pode admitir a tese defensiva que sustenta a realização de cisão com a versão de parte do patrimônio da associação para uma sociedade anônima".

No caso em tela, a recorrente, ao receber ações da CETIP S/A em troca de seu título patrimonial, experimentou um acréscimo patrimonial, pois as ações representavam um direito aos lucros da nova sociedade, que não estavam sujeitos à isenção tributária da antiga associação. Esse acréscimo patrimonial configura um ganho de capital tributável, nos termos do art. 17 da Lei nº 9.532/97.

O entendimento é plenamente aplicável ao caso em tela, razão pela qual afasto referida preliminar.

No que tange ao custo de aquisição, o argumento da Recorrente é no sentido de que – entre a aquisição efetiva do título da CETIP associação e a desmutualização – ocorreu uma variação positiva do valor do título patrimonial, a qual deveria ser refletida no custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital. Em outras palavras, o custo de aquisição deveria ser atualizado até a data da desmutualização. Veja-se o que diz o recurso voluntário:

Analisando a documentação contábil do Recorrente, dentre as quais se destaca o Razão Contábil da conta de “Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais”, referente aos anos-calendário de 2001 a 2008 e os balancetes de dezembro dos anos-calendário de 2006 a 2008, percebe-se que o custo que deveria ter sido

efetivamente utilizado pela Autoridade Fiscal não poderia ser outro senão a diferença entre o valor contábil atualizado – R\$ 329.400,64, registrado na conta contábil 21410301 (fl. 39 dos autos), de rubrica “Títulos Patrimoniais da CETIP” e o montante que representa a sua atualização ao longo do tempo – R\$ 186.772,50, o qual pode ser identificado na cópia do Razão Auxiliar da conta COSIF 61370009(fl. 41 dos autos).

Com a devida vênia, entendo por correto o entendimento da DRJ, fundamentado em entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual reproduzo:

8.4. As razões de decidir do voto condutor da decisão da maioria da CSRF, seguem adiante (fls. 15 do mencionado voto):

"Alega, por fim a Recorrente, que os acréscimos de que aqui se trata resultariam da equivalência patrimonial e, conseqüentemente, não poderiam sofrer tributação a teor do que dispõem os arts. 225 e 388 do RIR/1999.

Assim, em linha com a conclusão a que chegou a Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão nº 1101000.833, de 8/11/2012, não se pode cogitar de avaliação de investimento por valor de patrimônio líquido quando se fala de títulos patrimoniais das Bolsas, uma vez que na propriedade de título patrimonial de associação não há nem investimento (no sentido de participação societária), nem patrimônio líquido (na medida em que se está tratando de um título patrimonial representativo do patrimônio social de uma associação civil sem fins lucrativos).

Observe-se, ainda, que no MEP o acréscimo não tributável na sociedade investidora corresponde a acréscimo sujeito à tributação na sociedade investida, enquanto que no caso dos títulos patrimoniais das Bolsas o acréscimo, não tributável quando do seu registro na Corretora, corresponde à superavit havido em associação, o qual não é tributável. Além disso, a sociedade investidora que aplica o MEP tem poderes para influenciar nas decisões da sociedade investida, o que não ocorre na relação entre Corretora e Bolsa de Valores.

Aparte do já referido acórdão nº 1101000.833, vários são os julgados de Turmas ordinárias do CARF que vão pela impossibilidade de aplicação do MEP aos títulos patrimoniais das Bolsas detidos pelas corretoras associadas, como por exemplo: acórdão nº 1202000.813 (2ª Câmara/2ª Turma, 12/6/2012, Redatora Designada Viviane Vidal Wagner), acórdão nº 1301001.225 (3ª Câmara/1ª Turma, 12/6/2013, Relator Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior), acórdão nº 130200.880 (3ª Câmara/2ª Turma, 11/4/2012, Relator Marcos Rodrigues de Mello) e acórdão nº 1402001.214 (4ª Câmara/2ª Turma, 3/10/2012, Relator Antônio José Praga de Souza).

Esta 1ª Turma da CSRF, por sua vez, recentemente também se manifestou no mesmo sentido nos acórdãos nº 9101-002.462 (de 19 de outubro de

2016, Relator André Mendes de Moura) e nº 9101-003.016 (de 9 de agosto de 2017, Redator André Mendes de Moura), como se vê do trecho de ementa a seguir que consta nos dois julgados (sublinhouse):

(...)

8.5. O entendimento acima exarado se coaduna totalmente com as posições deste julgador de primeira instância, no sentido que o MEP constitui critério contábil para avaliação do investimento no capital de empresas controladas ou coligadas, que são sociedades com fins econômicos, critério esse previsto na lei que rege as sociedades anônimas, ao passo que na propriedade de título patrimonial de associação não há investimento no sentido de participação societária, nem patrimônio líquido (na medida em que se está tratando de um título patrimonial representativo do patrimônio social de uma associação civil sem fins lucrativos). Por isso assumo, com o devido pedido de permissão, como minhas as razões de decidir acima transcritas, pois considero válida a tributação do ganho de capital efetivada no lançamento e apurado pela diferença entre o valor das ações recebidas e o custo de aquisição do título patrimonial.

8.6. Quanto ao valor de R\$1.195,38, informado pela Fiscalização como valor de aquisição do título e que foi utilizado para apurar o valor do ganho de capital, esclareço que não foi apurado por presunção, como alega a interessada, mas foi resultado da conversão para Reais do valor originário de aquisição do título – Cz\$106.400,00 - informado pela CETIP no documento de fls. 53. Inclusive os cálculos de conversão do valor originário de Cz\$106.400,00 para R\$1.195,38 estão demonstrados à fl. 26, com indicação de todos os dispositivos legais aplicáveis à matéria.

Também o posicionamento adotado por este e. CARF em casos recentes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2007 DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO POR PESSOA JURÍDICA SEM FINS LUCRATIVOS. GANHO DE CAPITAL. CARACTERIZAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DA BM&F. Nos termos da súmula CARF nº 118, caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial. Também o posicionamento adotado por este e. CARF em casos recentes:

MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP). APLICAÇÃO PARA PATRIMÔNIO INVESTIDO EM EMPRESAS COLIGADAS E CONGÊNERES COM FINALIDADE LUCRATIVA. O método de equivalência patrimonial, previsto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, é aplicável como critério de avaliação do investimento feito por empresas coligadas com finalidade lucrativa. Não se aplica o MEP para os casos em que a entidade investida não possui essa finalidade, como era o caso da BM&F, antes de sua transformação em Sociedade Anônima com fins lucrativos. Inaplicabilidade do art. 32, §1º da Lei 8.981, de 1995, nos casos de participação de

empresa no patrimônio de entidade sem fins lucrativos. CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. NÃO CABIMENTO A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, inciso II, alínea "b", 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. JUROS MORATÓRIO E CORREÇÃO SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE Conforme a 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. (Processo: 16327.721601/2011-78, Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, Ac. 1302-005.493, relator: CLEUCIO SANTOS NUNES, julgado em 15/07/2021). Assim, entendo que deva ser negado provimento ao Recurso Voluntário, neste aspecto.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)Ano-calendário: 2007 DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO POR PESSOA JURÍDICA SEM FINS LUCRATIVOS. GANHO DE CAPITAL. CARACTERIZAÇÃO.

DESMUTUALIZAÇÃO DA BM&F.

Nos termos da súmula CARF nº 118, caracteriza ganho tributável por pessoa jurídica domiciliada no país a diferença positiva entre o valor das ações ou quotas de capital recebidas em razão da transferência do patrimônio de entidade sem fins lucrativos para entidade empresarial e o valor despendido na aquisição de título patrimonial.

Assim, tampouco assiste razão à Recorrente nessa preliminar.

Por fim, no que tange à incidência da multa isolada, entendo assistir razão à Recorrente.

A questão jurídica relativa à concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, não se trata de matéria nova perante este Conselho Administrativo. Na verdade, o tema foi e continua sendo objeto de intensa controvérsia administrativa, com posicionamentos louváveis em diferentes sentidos, ainda que antagônicos. Em especial, há maior controvérsia sobre a aplicação temporal da Súmula 105 do CARF, à luz da alteração promovida pela Lei n. 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/1996.

Basicamente, entre aqueles que reconhecem a validade da Súmula 105 do CARF, a divergência se dá em torno de sua aplicação temporal. Para uma primeira corrente, a Súmula 105 do CARF tem sua eficácia temporal limitada aos fatos geradores ocorridos antes de 2007, em função da alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007. Em sentido contrário, há também o entendimento de que, mesmo com referida mudança legislativa, não houve alteração substancial do sentido da norma jurídica e, portanto, a Súmula permanece sendo aplicável.

Os seguintes precedentes (dentre tantos outros), exemplificam ambos os posicionamentos:

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

Ano-calendário: 2014, 2015

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. (CARF - Acórdão nº 1201-006.210 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 19 de outubro de 2023)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

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

(CARF - Acórdão nº 9101-006.618 – CSRF / 1ª Turma – Sessão de 14 de junho de 2023)

Entendo ser o segundo entendimento o mais acertado e por isso o adoto neste caso. Em síntese, entendo que a Súmula 105 do CARF é aplicável a todos os casos, independentemente da competência em que aplicadas as multas, em função da natureza de referidas penalidades, que não foi alterada em essência pela Lei 11.488/2007.

Vejamos o que diz o artigo 44 da Lei 9.430/1996, já com as alterações promovidas por referida Lei:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

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.

Em primeiro lugar, há de se notar que o caput do artigo tinha a mesma redação, mesmo antes da Lei 11.488/2007, isto é, “serão aplicadas”, de forma que a alteração legal não fez qualquer diferença neste ponto. Faço tal observação, pois há entendimentos que enxergam, nessa redação imperativa, a justificativa para a incidência conjunta de ambas as multas.

Em minha visão, a questão é, na verdade, pertinente à natureza das penalidades, e não à redação do dispositivo legal. Em outras palavras, de “essência” da norma, e não de “forma”.

Neste ponto específico, faço referência ao voto condutor do Acórdão n. 9101-005-692, de relatoria da Conselheira Livia de Carli Germano:

“Não obstante, compreendo que, muito embora a Lei 11.488/2007 tenha trazido alterações no texto do artigo 44 da Lei 9.430/1996, a norma, em sua essência, não foi alterada, sobretudo no que diz respeito à cobrança da multa isolada.

É dizer, a simples mudança na forma de escrever o disposto no art. 44 da Lei 9.430/1996, com a devida vênia, não muda a norma, tampouco a natureza da multa isolada em relação à multa de ofício, quando esta é aplicada no caso concreto.

Riccardo Guastini aponta a diferença entre texto e norma, indicando que o texto é o objeto da interpretação jurídica, sendo a norma o seu resultado. O autor define interpretação jurídica como “a atribuição de sentido (ou significado) a um texto normativo.” (GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. Edson Bini (trad.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 23). Assim, o discurso do intérprete seria construído na forma do enunciado standard “T significa S”, em que T equivale ao texto normativo e S equivale ao sentido ou significado que lhe é atribuído.”

Nessa toada, entendo que a norma jurídica do art. 44 da Lei 9.430/1996 não foi suficientemente alterada, no que de fato importa, isto é, as hipóteses infracionais que dão ensejo às penalidades.

A multa de ofício de 75%, prevista no inciso I, aplica-se à falta de pagamento de imposto ou contribuição, ao passo que a multa isolada de 50% refere-se às estimativas mensais não recolhidas, de tal forma que não se pode olvidar que estas são meras antecipações do tributo devido, não sendo tributo autônomo.

Assim, embora sejam penalidades distintas, voltadas a infrações distintas, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou

consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

A título ilustrativo, destaco a argumentação contida no Acórdão CSRF 9101-006.782, da 1ª Turma:

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício. Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, ao mesmo tempo, uma conduta ilícita e seu meio de execução.

Há de se observar ainda que a consunção é justamente o fundamento que já fundamentava os precedentes que vieram a redundar na edição da Súmula 105 do CARF.

Veja-se o 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, que consta como o último acórdão precedente à Súmula 105 do CARF:

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.

Portanto, se a própria Súmula 105 do CARF é baseada na absorção das penalidades, entendo que o entendimento que ela sufraga é também aplicável a fatos geradores mais recentes, uma vez que se está diante de entendimento sumular baseado na norma, e não no texto legal.

Por fim, destaco que, sobre o tema, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, inclusive em julgados recentes:

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. (...)5. Nesse sentido, no caso em apreço, me valho da linha argumentativa a muito difundida nessa Corte, segundo a qual preleciona pela aplicação do princípio da consunção ao exigir o cumprimento de medidas sancionatórias. A rigor, o princípio da consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, prevalecendo a maior, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração. Precedentes no mesmo sentido (STJ – Recurso Especial n. 2.104963 – Sessão de 05/12/2023)

Assim, entendo que o entendimento contido na Súmula 105 do CARF é aplicável aos fatos geradores ocorridos mesmo após a edição da Lei 11.488/2007, considerando que esta não promoveu alteração na natureza das infrações.

Assim, neste ponto, acolho as alegações da Recorrente.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para afastar as preliminares e dar-lhe parcial provimento, unicamente para afastar a multa isolada em função da consunção com a multa de ofício.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho