



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720567/2013-86
ACÓRDÃO	9101-007.325 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	3 de abril de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	GUIDE INVESTIMENTOS S.A. CORRETORA DE VALORES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

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 dar provimento ao recurso para cancelar a exigência de “*multas isoladas concomitantes*”, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar 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 do Sujeito Passivo em face do Acórdão nº 1302-006.962, de 17/10/2023 (fls. 1052/1083), por meio do qual, na matéria que ora se recorre, decidiu manter a multa isolada sobre as estimativas mensais do IRPJ e CSLL para certos meses do ano-calendário de 2008.

Assim restou assentado o Acórdão ora Recorrido:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

DEVOLUÇÃO DE PATRIMÔNIO POR PESSOA JURÍDICA SEM FINS LUCRATIVOS. GANHO DE CAPITAL. CARACTERIZAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP.

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.

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 CETIP.

Inaplicabilidade do art. 32, §1º da Lei 8.981, de 1995, nos casos de participação de empresa no patrimônio de entidade sem fins lucrativos.

DESMUTUALIZAÇÃO DA CETIP ASSOCIAÇÃO. GANHO DE CAPITAL NA INTEGRALIZAÇÃO DAS AÇÕES DA CETIP S.A.

Os efeitos da desmutualização, com a subscrição e integralização das ações da CETIP S.A ocorrida em 1º de julho de 2008, data a partir da qual houve a disponibilidade jurídica das ações da CETIP e portanto tributável o ganho de capital então apurado.

ERRO NA ATUALIZAÇÃO DO TÍTULO PATRIMONIAL. VALOR ESCRITURADO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTO PARA FUNDAMENTAR O VALOR ESCRITURADO.

Nos termos do art. 923 do RIR/99, então vigente, a escrituração faz prova a favor do contribuinte, desde que o mesmo comprove os fatos registrados com documentos hábeis. Apesar de ter sido consignado no acórdão recorrido que a Recorrente não apresentou documentos hábeis para comprovar o valor escriturado dos títulos patrimoniais, o Recorrente não juntou tais documentos no recurso voluntário.

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 108.

No caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488 de 2007, prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício. Tal entendimento está expresso na súmula CARF nº 178.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE PARA FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

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 aplica - se somente a os fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua nova redação, de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido,

no ano-calendário correspondente (não havendo, assim, que se falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário, mesmo na redação anterior.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE, SÚMULA CARF N° 108.

Incide juros moratórios sobre a multa de ofício calculados com base na taxa SELIC, entendimento pacificado com a Súmula vinculante CARF n° 108.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

As conclusões aqui consignadas para a exigência da CSLL e das multas isoladas por falta /insuficiência de recolhimento de estimativas mensais aqui exigidas por decorrerem dos mesmos fatos para a exigência do IRPJ e estimativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à infração referente aos ganhos auferidos em devolução do patrimônio social da CETIP S.A., e quanto à cobrança de juros de mora sobre multa de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à exigência das multas isoladas pelo não recolhimento das estimativas relativas aos meses de junho e julho de 2008, vencidos os Conselheiros Heldo Jorge dos Santos Pereira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado), que votaram por dar provimento ao recurso voluntário em relação a tal matéria, para afastar a exigência das referidas penalidades. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689, de 2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, substituída pelo Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado).

O Recurso Especial (fls.1167/1177) contou com apenas 1 (uma) matéria, cujo seguimento se deu mediante Despacho de Admissibilidade de fls. 1299/1305:

Matéria	Acórdãos Paradigmas
MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE	9101-006.617 e 9101-005.824

Extrai-se do exame de admissibilidade as razões para a admitir o seguimento:

...ao analisar o referido argumento, a C. Turma Julgadora a quo, por voto de qualidade, entendeu por manter ambas as multas (isolada e de ofício) no Acórdão Recorrido, amparada no entendimento de que se tratariam de penalidades distintas, com suportes fáticos e legais diversos e aplicadas em momentos distintos.

18. Nesse sentido, confira-se trecho que evidencia o posicionamento equivocado adotado no voto vencedor do acórdão recorrido Veja-se:

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE PARA FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

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 aplica – se somente a os fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua nova redação, de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente (não havendo, assim, que se falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário, mesmo na redação anterior.

(...)

A possibilidade de lançamento concomitante das multas de ofício e isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 ainda não é pacífica neste CARF.

Filio-me à corrente que entende possível o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais e da multa de ofício sobre falta de recolhimento de tributo devido no ajuste de final de período, após a edição 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 sendo aplicável, na espécie, a Súmula CARF nº 105.

(...)

Entendo, portanto, que no presente processo o fundamento para a aplicação da multa isolada está prevista legalmente na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, de modo que é cabível o lançamento concomitante das multas de ofício e isolada.

(Ementa e fls. 28 e 31 do Acórdão Recorrido)

19. Contudo, nota-se que o entendimento firmado no Acórdão Recorrido vai de encontro ao atualizado posicionamento desta C. CSRF, conforme se verifica a

partir do decido no acórdão paradigma nº 9101-006.617, nos termos da ementa abaixo transcrita:

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO OU ABSORÇÃO.

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. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício, restando as multas isoladas absorvidas por esta. Em se tratando de penas, a punição pela infração-meio é absorvida pela penalidade aplicada à infração-fim. (g.n.)

20. Nesse sentido, enquanto a C. Turma Julgadora a quo entendeu pela possibilidade de incidência da multa isolada concomitantemente à multa de ofício no Acórdão Recorrido, a 1ª Turma da CSRF adotou entendimento divergente no referido acórdão paradigma, consignando que, nesses casos, apenas a multa de ofício deve subsistir, absorvendo a multa isolada. Veja-se:

Fui designada para redigir o voto vencedor e esclarecer as razões pelas quais deve ser mantido o acórdão recorrido quanto ao cancelamento das multas isoladas cobradas nos anos-calendário em que houve a cobrança da multa de ofício sobre o valor do ajuste anual.

Na vigência da redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996, o tema da cobrança concomitante das multas isoladas e a multa de ofício devida ao final do ano-calendário havia sido pacificado neste CARF, nos termos da Súmula 105, que diz: (...)A MP 351/2007, posteriormente convertida na Lei 11.488/2007, alterou a redação do artigo 44 da Lei 9.430/1996, prejudicando a aplicação direta da Súmula CARF 105, na medida em que o enunciado faz referência textual à redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 (“lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”).

Não obstante, para as multas isoladas cobradas de 2007 em diante, muito embora a Súmula CARF 105 não possa ter aplicação direta, tenho orientado meus votos no sentido de que o seu racional permanece válido – por exemplo no acórdão 9101-005.692, de 13 de agosto de 2021.

Isso porque, como bem observou o acórdão recorrido, da lavra do i. Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, a despeito de ter sido conferida uma nova redação para o texto do artigo 44 da Lei 9.430/1996, não foi alterada a norma jurídica subjacente a respeito da aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas. Neste sentido, a ratio decidendi adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original

do artigo 44 da Lei 9.430/1996, e consolidada na Súmula CARF 105, não foi afetada pela alteração do texto promovida pela Lei 11.488/2007.

Assim, as razões de decidir que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 hão de ser aplicadas também para fatos ocorridos após a edição da Lei 11.488/2007.

De fato, os precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 indicam que, embora se trate de penalidades por descumprimento de deveres distintos (descumprimento do dever de antecipar estimativas versus descumprimento do dever de pagar o ajuste anual), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio deve ser absorvida pela pena aplicável à infração-fim. (fls. 8 e 9 do acórdão paradigma nº 9101-006.617)

21. Da mesma forma, o Acórdão Recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que também foi dada no acórdão paradigma nº 9101-005.824, o qual demonstra que o entendimento da Recorrente está em consonância com o desta C. CSRF. Confira-se:

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAIS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permite sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício. (g.n.)

22. Por ser extremamente elucidativo e destacar a similitude fática e a divergência jurisprudencial existente entre o Acórdão Recorrido e o acórdão paradigma nº 9101-005.824, transcreve-se abaixo parte substancial do voto condutor da decisão em referência, em que se fica evidente à necessária aplicação do princípio da absorção ou consunção ao presente caso:

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecida pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central da discussão, 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.

Adotado, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito quanto à aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitira punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade. (fl. 6 do acórdão paradigma nº 9101-005.824 - g.n.)

23. Isto posto, na medida em que o Acórdão Recorrido admitiu a duplicidade de pena representada pela imposição cumulativa de multa isolada e multa de ofício, divergindo frontalmente dos acórdãos paradigmas acima indicados, fica demonstrada a divergência jurisprudencial, requerendo a Recorrente o reconhecimento da impossibilidade de cumulação das multas.

Instada a se manifestar, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional -PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 1307/1320), não se insurgindo quanto ao conhecimento, mas tão somente em relação ao mérito, alegando, basicamente, os mesmos argumentos manejados no Acórdão Recorrido.

É o relatório, naquilo que entendo essencial.

VOTO

TEMPESTIVIDADE

A tempestividade foi aferida quando do exame de admissibilidade monocrático, e o Recurso Especial foi considerado tempestivo.

CONHECIMENTO

Por concordar com as razões do Despacho de Admissibilidade, voto no sentido de Conhecer do Recurso Especial, ainda que no caso dos Acórdãos Paradigmáticos oferecidos (Acórdão nº 9101-005.824¹ e Acórdão nº 9101-006.617² ter havido empate, e ter sido o julgado realizado na vigência do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020.

¹. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

MÉRITO

Este Conselheiro participou do Colegiado *a quo* que resultou no Acórdão Recorrido, votando à época pelo provimento do Recurso Voluntário, sendo esta a oportunidade para discorrer sobre as razões para 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 consunção, da mesma forma que o voto vencedor do I. Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza no 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.

(...)

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 repreender 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 as 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 e, no mérito, DAR PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

ACÓRDÃO 9101-007.325 – CSRF/1ª TURMA

PROCESSO 16327.720567/2013-86

DOCUMENTO VALIDADO