



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720628/2018-10
ACÓRDÃO	1201-007.594 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HAITONG BANCO DE INVESTIMENTO DO BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. METODOLOGIA DE CÁLCULO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o lançamento que descreve a infração, indica a fundamentação legal e apresenta a metodologia de cálculo de modo suficiente para a compreensão da exigência e o exercício do direito de defesa.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018

LUCRO REAL ANUAL. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA NO CURSO DO ANO-CALENDÁRIO. LEI 3.169/2015. REGRA DE TRANSIÇÃO.

A pessoa jurídica submetida à apuração anual da CSLL deve aplicar proporcionalmente as alíquotas de 15% e 20% sobre a base de cálculo positiva apurada em 31 de dezembro de 2015, conforme a regra de transição prevista na legislação.

INSTRUÇÃO NORMATIVA 1.591/2015. METODOLOGIA DE CÁLCULO. RETROATIVIDADE. INOCORRÊNCIA.

A aplicação da metodologia de cálculo prevista em instrução normativa publicada antes do encerramento do período anual de apuração da CSLL não caracteriza retroatividade.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

A multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais de CSLL é absorvida pela multa de ofício incidente sobre a contribuição apurada no ajuste anual, quando esta última é de valor igual ou superior.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Marcelo Antonio Biancardi e Nilton Costa Simões, que votaram por negar provimento. O Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho acompanhou a Relatora pelas conclusões, quanto ao afastamento da multa isolada de 50% exigida sobre a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, em razão de consunção pela multa de ofício de 75% incidente sobre o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Marcelo Antônio Biancardi, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah e Nilton Costa Simões.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela DRJ08, que julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o crédito tributário exigido.

1 Autuação

Conforme relatado no Relatório Fiscal (REFISC, fls. 232/245), a fiscalização teve por objeto a apuração da CSLL relativa ao ano-calendário de 2015, em razão da insuficiência de recolhimento decorrente da não aplicação da alíquota majorada de 20% e da regra de

proporcionalidade prevista para o período de transição. A fiscalização considerou que a Contribuinte se enquadrava no conceito de instituição financeira previsto no art. 1º, II, da Lei Complementar nº 105/2001 e, por essa razão, submetia-se à alíquota da CSLL estabelecida no art. 3º, I, da Lei nº 7.689/1988, com a redação dada pela Lei nº 13.169/2015.

Em razão da alteração da alíquota da CSLL de 15% para 20% no curso de 2015, a autoridade fiscal entendeu que a Contribuinte, optante pelo lucro real anual, deveria ter calculado a contribuição mediante a aplicação proporcional das alíquotas, conforme a metodologia disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.591/2015.

A fiscalização então refez o cálculo da contribuição segundo a metodologia prevista na referida Instrução Normativa e exigiu a diferença de CSLL apurada no ajuste anual, acrescida de juros de mora e multa de ofício de 75%.

Sobre a insuficiência da estimativa de dezembro de 2015, foi lançada multa isolada de 50%, com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996.

2 Impugnação

Devidamente intimada, a Contribuinte apresentou impugnação (fls. 255/274), na qual alegou, em síntese:

- preliminarmente, a nulidade do lançamento por falta de clareza da Instrução Normativa RFB nº 1.591/2015 e, por consequência, da motivação e da metodologia empregadas na autuação;
- que o lançamento não teria descrito de maneira clara e suficiente a infração, a forma de cálculo e as razões pelas quais o recolhimento efetuado foi considerado insuficiente, prejudicando o exercício da ampla defesa e do contraditório;
- que, em agosto de 2015, apurou base de cálculo acumulada da CSLL de R\$ 21.564.578,57, ao passo que a base apurada no ajuste anual de dezembro foi de R\$ 19.378.109,63;
- que a diferença entre essas bases demonstraria a existência de resultado negativo de R\$ 2.186.468,94 no período compreendido entre setembro e dezembro de 2015, durante o qual vigorou a alíquota majorada;
- que, inexistindo resultado positivo no período sujeito à alíquota de 20%, não teria ocorrido fato gerador que justificasse a exigência da diferença de CSLL;
- que o art. 4º, parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 1.591/2015 afastaria a contribuição quando a base ajustada do balanço mais recente fosse

inferior à anteriormente apurada ou quando os recolhimentos já realizados fossem suficientes;

- que a regra de transição deveria ser interpretada de modo semelhante à apuração aplicável nos casos de incorporação, cisão ou fusão, considerando-se, por analogia, dois períodos de apuração dentro do mesmo ano-calendário;
- que a Instrução Normativa RFB nº 1.591/2015, publicada somente em novembro de 2015, não poderia estabelecer critério de cálculo dependente da forma de apuração escolhida em agosto daquele ano, sob pena de retroatividade e violação à segurança jurídica;
- que eventual dúvida quanto à aplicação da norma deveria ser resolvida em favor da Contribuinte;
- que seria incabível a cobrança simultânea da multa isolada de 50% sobre a estimativa não recolhida e da multa de ofício de 75% sobre a diferença apurada no ajuste anual;

3 Decisão de 1ª instância

A 3ª Turma da DRJ08 julgou a impugnação improcedente (fls. 321/334), e manteve integralmente o crédito tributário constituído.

A preliminar de nulidade foi rejeitada. A decisão consignou que as hipóteses de nulidade do processo administrativo fiscal estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 e que o auto de infração foi lavrado por autoridade competente, sem preterição do direito de defesa.

Entendeu que o lançamento e seus anexos eram compreensíveis, apresentavam a descrição dos fatos, a fundamentação legal e os cálculos realizados, atendendo aos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972. Acrescentou que eventuais irregularidades não enquadradas nas hipóteses do art. 59 somente acarretariam nulidade se provocassem prejuízo à defesa, o que não teria ocorrido.

Quanto à alegação de falta de clareza da Instrução Normativa RFB nº 1.591/2015, a DRJ afirmou que não competia à autoridade administrativa afastar ato normativo regularmente inserido no ordenamento. Considerou, ainda, que a norma descrevia de forma suficiente a metodologia de cálculo baseada em proporcionalidade.

No mérito, a decisão concluiu que, para a pessoa jurídica submetida ao lucro real anual, o fato gerador da CSLL ocorre em 31 de dezembro. Assim, a contribuição deveria ser apurada de acordo com a legislação vigente nessa data.

Segundo a DRJ, a Lei nº 13.169/2015 poderia ter determinado a aplicação da alíquota majorada sobre toda a base anual, pois o fato gerador ainda não havia ocorrido, mas

estabeleceu regra de transição que exigia a aplicação proporcional das alíquotas de 15% e 20%. A Instrução Normativa RFB nº 1.591/2015 teria apenas detalhado a forma de execução dessa regra.

A decisão afastou a alegação de base de cálculo negativa no período posterior a agosto de 2015, observando que a base apurada no encerramento do ano foi positiva, no valor de R\$ 19.378.109,63. A circunstância de a base acumulada de agosto ser superior à base final teria sido considerada no cálculo mediante o aproveitamento das estimativas recolhidas.

Também foi rejeitada a aplicação, por analogia, das regras relativas à incorporação de pessoas jurídicas, porque a alteração da alíquota no curso do ano não teria criado dois fatos geradores distintos.

A DRJ afastou, ainda, a alegação de retroatividade da Instrução Normativa RFB nº 1.591/2015, pois suas regras foram aplicadas ao ajuste anual realizado em 31/12/2015, posteriormente à sua publicação.

Quanto às penalidades, a decisão entendeu ser possível a cobrança conjunta da multa isolada e da multa de ofício. Consignou que a primeira decorre da falta de recolhimento da estimativa mensal, enquanto a segunda incide sobre a falta de pagamento da contribuição apurada ao final do ano-calendário, tratando-se de infrações distintas previstas, respectivamente, nos incisos II, “b”, e I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

As alegações de caráter confiscatório e de violação aos princípios constitucionais não foram apreciadas, sob o fundamento de que a autoridade administrativa não possui competência para afastar a aplicação da legislação por inconstitucionalidade.

4 Recurso Voluntário

A Contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 345/365), reiterando sua impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Isabelle Resende Alves Rocha**, Relatora

1 ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 28/12/2022 (fl. 342) e apresentou o seu recurso voluntário em 26/01/2023 (fl. 344), um dia antes do prazo. Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DA CSLL

Considerando que o recurso, na essência, apenas reitera a impugnação e não traz elementos capazes de modificar o resultado, bem como por entender que o acórdão recorrido enfrentou de modo satisfatório a questão, adoto as razões de decidir da DRJ, nos termos do art. 114, § 12, I, do RICARF (Portaria MF nº 1634/2023)¹:

Nulidade do auto de infração

41. A Impugnante afirma que o auto de infração é nulo em face da falta de clareza do exposto na IN 1591/2015. Defende, ainda, que os termos da IN não são claros, podendo ser interpretados de inúmeras formas. Continua afirmando que é dever legal da D. Fiscalização realizar, de maneira comprovada, a subsunção fática de todos os elementos caracterizadores da norma jurídica incidente. Afinal, o lançamento não pode ser efetuado de maneira genérica ou com base em situações irreais, inexigíveis, incertas ou ilíquidas.

42. Com relação a nulidade, releva esclarecer que o processo administrativo tributário é regulado por legislação específica, no caso o Decreto nº 70.235, de 1972, o qual determina as hipóteses de nulidade no seu art. 59:

(...)

43. Infere-se que, sendo os atos e termos lavrados por autoridade competente e garantido o direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade do auto de infração.

44. Por outro lado, insta acrescentar que, havendo irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59, essas não implicarão nulidade e poderão ser sanadas, como determina o art. 60, do mesmo Decreto, se o sujeito passivo restar prejudicado:

(...)

45. Também o Decreto nº 70.235, de 1972, preceitua os requisitos formais para a lavratura do auto de infração: Art. 10 (...)

46. No presente caso, observa-se que o Auto de Infração e seus anexos são perfeitamente compreensíveis, estando devidamente motivados, contendo o enquadramento legal das infrações apuradas, sendo que todas as formalidades essenciais relacionadas à sua lavratura foram atendidas, não havendo que se falar em prejuízo ao direito de defesa.

47. É cediço também que não cabe a autoridade administrativa analisar a constitucionalidade e/ou legalidade de atos legislativos, de forma que, no que tange às alegações da Impugnante de que a IN 1.591/2015 não pode ser aplicada

¹ Art. 114. (...)

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

por sua falta de clareza, não cabe a esta turma julgadora excluir o crédito tributário com base em tais alegações.

48. Entretanto, há que se mencionar que as afirmações da Impugnante sobre a falta de clareza da IN 1591/2015 são (...) infundadas, visto que ela fora redigida em bom português e traz fórmulas de cálculo aritmético de proporção e porcentagem, (...), não havendo que se falar em complexidade e, portanto, em falta de clareza.

49. Por todo o exposto, reputa-se perfeitamente válido o auto de infração em voga.

Da Base de Cálculo Negativa – Não Aplicabilidade da Majoração

50. Defende a Impugnante que o art. 1º da Lei nº 13.169, de 06/10/2015 que modificou art. 3º, inciso I, da Lei nº 7.689, de 15/12/1988 criou 2 (dois) fatos geradores da CSLL num mesmo ano, de forma que a majoração de alíquota apontada pela fiscalização só é aplicável ao período de setembro a dezembro/2015 e que, como para o primeiro período compreendido entre janeiro/2015 a agosto de 2015 o valor apurado de base de cálculo de CSLL foi superior ao segundo período, não há que se falar em majoração da alíquota. (...)

51. De fato, ao contribuinte que opta pela apuração anual de CSLL, tem-se que o momento de ocorrência do fato gerador se dá em 31 de dezembro do ano-calendário. Assim, no momento de apuração da contribuição, será aplicável a legislação vigente em 31 de dezembro.

52. A Lei 13.169/2015 alterou a alíquota aplicável na apuração da CSLL, poderia tê-lo feito para todo o ano-calendário visto que o fato gerador não havia se consumado, porém o legislador optou por criar regra de transição, alterando a alíquota de forma proporcional durante o ano-calendário, talvez para não causar surpresa aos contribuintes.

53. Em face dessa regra de transição, a Receita Federal do Brasil expediu a IN 1591/2015 para detalhar o cálculo da regra de transição, demonstrando como deveria ser feita a proporcionalidade de receita para aplicação da nova alíquota. Essa proporcionalidade está claramente demonstrada pela autoridade fiscal lançadora, inclusive com uma memória de cálculo (...) clara.

(...)

54. Dessa forma, toda a argumentação da Impugnante, inclusive pretendendo analogia com a metodologia de cálculo da CSLL no caso de incorporação de empresas é (...) inaplicável.

55. Curial consignar que a base de cálculo apurada em 31/12/2015 não é negativa, visto ser no montante de R\$ 19.378.109,63 (dezenove milhões, trezentos e setenta e oito mil, cento e nove reais e trinta e oito centavos). Além disso, e o fato de a base utilizada para o cálculo da estimativa em agosto/2015 ser maior que a base de cálculo final apurada foi considerado no cálculo quando do

aproveitamento do recolhimento de estimativas (linha G da tabela de apuração acima).

56. Da mesma maneira, não há que se falar que a RFB deu efeitos retroativos à IN 1591/2015 visto que essa foi publicada em 05 de novembro de 2011, sendo suas disposições aplicáveis na apuração final do exercício, ou seja, na apuração a ser realizada em 31 de dezembro daquele ano.

57. O que se tem, portanto, é que a Impugnante deixou de aplicar a modificação da alíquota da CSLL trazida pela Lei nº 13.169/2015 e regulamentada pela IN 1591/2015, tendo a autoridade fiscal procedido o lançamento tributário nos termos da legislação aplicável, havendo o auto de infração atendido plenamente os requisitos legais de eficácia e validade (...).

3 CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

No presente processo, a autoridade fiscal imputou multa isolada, no percentual de 50%, em razão de ter constatado insuficiência de recolhimento das estimativas mensais. A referida exigência teria se amparado na disposição do art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Neste ponto entendo que assiste razão à Recorrente, que rechaça a possibilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício. A jurisprudência deste Conselho tem reconhecido que, nos casos em que se aplicam simultaneamente a multa isolada e a multa de ofício, deve prevalecer apenas esta última, em aplicação do princípio da consunção, consolidado na Súmula CARF nº 105.

A lógica é a de que não se pode punir duplamente a mesma conduta. A multa de ofício, que incide sobre o não pagamento do tributo no ajuste anual, absorve a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, de modo a evitar o bis in idem sancionatório. Nessa perspectiva, a conduta-meio (não recolher as estimativas) é absorvida pela conduta-fim (não pagar o tributo ao final do exercício).

Esse entendimento já foi reiterado em diversos precedentes, como no Acórdão nº 1401-003.058, em que se afirmou a possibilidade de aplicação do princípio da consunção para excluir a multa isolada quando já existente multa de ofício em valor igual ou superior. Outras decisões, a exemplo do Acórdão nº 1201-000.235, destacam a similitude entre as sanções tributárias e o regime das sanções penais, em que a consunção impede a aplicação simultânea de duas penalidades de mesma natureza e finalidade.

Mais recentemente, o Acórdão nº 9101-005.080, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, reafirmou esse entendimento, frisando que não se trata de negar a coexistência legal das multas, mas sim de impedir sua cumulação prática quando ambas recaem sobre a mesma situação fática e o mesmo prejuízo ao Erário. Foi exatamente essa a compreensão consolidada pela Súmula

CARF nº 105, cujo teor estabelece que não se pode exigir a multa isolada de estimativas quando já lançada a multa de ofício sobre o IRPJ e a CSLL devidos no ajuste anual.

Cabe ressaltar que, conforme já debatido por diversas vezes nesta Turma, apesar de a Súmula ser anterior à modificação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996 tratou-se de mera mudança de texto, não de norma. No presente caso, verifica-se que a multa de ofício supera o valor da multa isolada, razão pela qual esta última deve ser afastada, por ter sido absorvida pela penalidade mais gravosa.

Esse entendimento, a meu ver, foi corroborado pelo STF em recente julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 487, em que foi fixada a seguinte tese:

1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.
2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes.
3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, **deve ser observado o princípio da consunção**, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem.

Muito embora existam divergências em relação à diferença de materialidade das multas, entendendo-se que a situação em análise não estaria abarcada pelo Tema 487, entendo que o STF corroborou a tese ora proposta **em suas razões de decidir**. Para fundamentar essa conclusão, cito Declaração de Voto elaborado pelo Conselheiro Renato Rodrigues Gomes sobre o tema, que analisou de modo aprofundado a questão:

O que efetivamente se busca definir é se, na hipótese de coexistência entre a penalidade aplicada pela ausência de recolhimento das estimativas mensais e a penalidade incidente sobre a insuficiência do tributo apurado ao final do exercício, permanece íntegra a relação de absorção material que historicamente fundamentou a edição da Súmula CARF nº 105 ou se, ao contrário, teria ocorrido efetiva ruptura normativa apta a justificar sua superação.

Em outras palavras, a discussão não se desloca para a existência abstrata de duas penalidades distintas, mas para a relação jurídica estabelecida entre elas quando incidem sobre o mesmo ciclo de apuração tributária. E, sob essa perspectiva, peço licença para divergir, pois entendo que os fundamentos que sustentaram a aplicação do princípio da consunção permanecem preservados.

O Ilustre Relator adota, como ponto de partida para admitir a concomitância das penalidades, a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488/2007, sustentando que teria ocorrido criação de nova hipótese sancionatória. Para tanto, destaca que a redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 utilizava como base de cálculo a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”, ao passo que a redação atual passou a adotar como referência “o valor do pagamento mensal” não efetuado, além de ter promovido a redução do percentual da penalidade de 75% para 50%.

Peço licença para adotar compreensão diversa. Isso porque o raciocínio desenvolvido parece aproximar, como se equivalentes fossem, a alteração dos critérios quantitativos da penalidade e a modificação da própria materialidade da infração. Todavia, tais planos não se confundem.

A base de cálculo e o percentual aplicável integram a dimensão quantitativa da consequência jurídica da norma sancionatória. Sua função consiste em mensurar a intensidade econômica da sanção incidente sobre determinada conduta juridicamente reprovada. Não lhes compete, entretanto, definir o comportamento que o ordenamento pretende sancionar.

A indagação juridicamente relevante, portanto, não reside em saber de que forma a multa passou a ser calculada, mas em identificar se houve alteração do comportamento juridicamente censurado pela norma. E, sob esse aspecto, não vislumbro modificação.

Antes e depois da alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007, o comportamento sancionado permaneceu essencialmente o mesmo: a ausência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL inseridas na sistemática anual de apuração do tributo.

Com o devido respeito ao entendimento adotado, parece-me que a fundamentação termina por aproximar indevidamente o plano legislativo ao plano da norma jurídica dele construída. As alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007 alcançaram aspectos relacionados à formulação textual do dispositivo e à quantificação da consequência sancionatória, sem, contudo, demonstrar alteração substancial da estrutura normativa subjacente.

Isso porque permaneceu íntegra a mesma relação de imputação jurídica: constatada a ausência de recolhimento das estimativas mensais legalmente exigidas, subsiste a consequência jurídica consistente na imposição da correspondente sanção

Em outras palavras, houve alteração na forma de quantificação da consequência jurídica da norma, mas não no núcleo material da conduta que ela pretende reprimir. E precisamente por essa razão não identifico, ao menos nesse ponto, ruptura normativa apta a justificar a superação da orientação consolidada na Súmula CARF nº 105.

Também peço licença para divergir quanto à utilização do art. 3º do CTN como fundamento para sustentar que a alteração da base de cálculo e do percentual teria dado origem a nova hipótese infracional.

O art. 3º do Código Tributário Nacional destina-se à definição jurídica do tributo, identificando seus elementos essenciais. A controvérsia ora examinada, entretanto, não se desenvolve no plano da regra-matriz de incidência tributária, mas no âmbito da norma sancionatória aplicável ao descumprimento de deveres previstos na legislação tributária.

A estrutura normativa da obrigação tributária busca identificar os pressupostos necessários ao nascimento do dever de pagar tributo. Como ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho, a natureza jurídica do tributo é definida principalmente pelo critério material e, diante de eventual tensão entre os elementos da regra-matriz, pode ser revelada pelo critério quantitativo, dada a natureza patrimonial da prestação tributária.

A norma sancionatória, contudo, desenvolve-se em plano diverso, pois não se destina a identificar a estrutura do tributo, mas a descrever comportamentos juridicamente reprovados e estabelecer as consequências decorrentes de sua inobservância.

Nesse contexto, a utilização de elementos próprios da estrutura do tributo — especialmente seus aspectos quantitativos — para demonstrar a existência de nova hipótese sancionatória parece deslocar a análise para campo diverso daquele efetivamente submetido a julgamento.

A observação assume especial relevância porque o próprio desenvolvimento do voto parece transitar entre fundamentos distintos sem que se identifique, ao final, a efetiva ruptura material necessária à conclusão alcançada.

Inicialmente, sustenta o voto a autonomia entre as penalidades em razão da origem distinta dos deveres jurídicos envolvidos: de um lado, a obrigação de recolher mensalmente as estimativas; de outro, a obrigação de pagar o tributo apurado ao final do período-base.

Em momento posterior, contudo, busca-se demonstrar a existência de nova hipótese sancionatória a partir da alteração de elementos quantitativos da penalidade, recorrendo-se, para tanto, à própria definição legal de tributo prevista no art. 3º do CTN.

Com isso, a análise passa a oscilar entre três planos distintos — autonomia formal das obrigações, estrutura normativa do tributo e estrutura da sanção — sem, contudo, enfrentar o ponto que efetivamente se mostra decisivo para a solução da controvérsia.

A questão central não reside em saber se existem obrigações distintas, nem tampouco se houve alteração do modo de cálculo da penalidade. O ponto verdadeiramente relevante consiste em verificar se houve efetiva ruptura da

relação material de instrumentalidade historicamente reconhecida entre a ausência de recolhimento das estimativas mensais e a insuficiência do tributo apurado ao final do exercício.

Em outras palavras, ainda que se reconheça a autonomia formal das obrigações envolvidas e a alteração dos critérios quantitativos da penalidade, permanece necessária a demonstração de que tais modificações foram capazes de alterar o núcleo material da infração anteriormente examinada pela jurisprudência consolidada deste Conselho.

E é precisamente nesse ponto que, com a devida vênia, não identifico demonstração suficiente de ruptura normativa apta a justificar a superação da orientação consagrada na Súmula CARF nº 105.

A Súmula nº 105 não se fundou no percentual da multa, na base de cálculo utilizada em determinada redação legal, nem na localização topográfica do dispositivo. Sua razão decisiva foi outra: a compreensão de que a falta de recolhimento das estimativas mensais constitui ilícito-meio absorvido pela infração mais ampla consistente na falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual.

Do mesmo modo, não me parece proceder a afirmação de que a Súmula CARF nº 105 estaria limitada aos fatos anteriores à Lei nº 11.488/2007 pelo simples fato de seu enunciado fazer referência à redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

A interpretação de verbete sumular não decorre de leitura isolada de seu texto, mas da identificação das razões determinantes consolidadas pelos precedentes que lhe deram origem. O enunciado possui natureza sintética e descritiva, enquanto a força jurídica do entendimento consolidado repousa sobre sua *ratio decidendi*, isto é, sobre os fundamentos essenciais que conduziram à solução adotada.

E precisamente nesse ponto parece haver aspecto relevante não enfrentado no voto. A alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 não apenas era conhecida por este Conselho quando da formação da Súmula nº 105, como efetivamente integrou as razões de decidir de parte dos acórdãos paradigmáticos utilizados para sua formação.

Com efeito, ao menos três dos julgados que compõem a formação do precedente enfrentaram expressamente a alegação de que a modificação promovida pela Lei nº 11.488/2007 teria alterado a relação jurídica entre as penalidades, concluindo, contudo, que a mudança legislativa não importou ruptura material apta a afastar a aplicação do princípio da consunção.

Assim, não se trata de afirmar, em abstrato, a irrelevância da alteração legislativa, mas de reconhecer dado objetivo decorrente da própria formação do precedente: a Lei nº 11.488/2007 já integrava o contexto normativo examinado pelos julgados paradigmáticos e, ainda assim, concluiu-se pela manutenção da mesma solução jurídica. Por essa razão, a mera referência do verbete à redação anterior do

dispositivo não se mostra suficiente, por si só, para sustentar hipótese de superação da Súmula CARF nº 105.

Peço novamente licença para divergir da leitura segundo a qual o Tema nº 487 do Supremo Tribunal Federal teria autorizado, ainda que implicitamente, a aplicação concomitante das penalidades ora discutidas.

Isso porque o caso concreto submetido à apreciação da Suprema Corte não envolvia hipótese de aplicação simultânea entre multa isolada e multa de ofício. Tratava-se, em realidade, de situação substancialmente diversa, na qual se discutia a constitucionalidade de multa isolada correspondente a 40% do valor da operação aplicada em razão do descumprimento de dever instrumental de falta de emissão de nota fiscal.

Além disso, a peculiaridade fática daquele caso assumia especial relevância: o tributo relacionado à operação já havia sido recolhido em etapa anterior da cadeia econômica, sob o regime de substituição tributária, razão pela qual inexistia, naquele momento específico, tributo exigível diretamente vinculado à conduta sancionada.

Essa observação se mostra relevante porque evidencia que o precedente não enfrentou, como questão central de julgamento, a hipótese ora examinada, consistente na coexistência entre multa isolada decorrente da ausência de recolhimento das estimativas mensais e multa de ofício incidente sobre o tributo apurado ao final do período-base.

A controvérsia constitucional submetida ao Supremo é mais ampla e consistia em definir quais limites deveriam ser observados na aplicação de multas por descumprimento de deveres instrumentais, especialmente nas hipóteses em que a penalidade fosse calculada em percentual incidente sobre o valor da operação e inexistisse tributo ou crédito diretamente vinculado à infração.

É justamente por essa razão que a tese fixada promove distinção entre situações nas quais existe tributo ou crédito vinculado à infração e aquelas em que, embora inexistente tributo ou crédito correlato, há valor de operação ou prestação relacionado à penalidade.

Todavia, essa distinção não foi construída para disciplinar hipóteses de concurso entre penalidades ou estabelecer critérios de admissibilidade da concomitância sancionatória. Sua finalidade foi diversa: solucionar dificuldade relacionada à definição do parâmetro econômico adequado para aferição da proporcionalidade da multa isolada.

Nas hipóteses em que existe tributo ou crédito vinculado à infração, a aferição da proporcionalidade da penalidade pode ser realizada tomando-se por referência o próprio valor do tributo ou crédito correspondente. Diversamente, inexistindo tributo ou crédito correlato, mas havendo valor econômico associado à operação ou prestação, utiliza-se esse elemento como parâmetro substitutivo.

Trata-se, portanto, de critério destinado à mensuração e ao controle da proporcionalidade da sanção aplicada, e não de parâmetro concebido para autorizar ou afastar a aplicação simultânea de penalidades tributárias, como me pareceu ter entendido o conselheiro.

Sob essa perspectiva, parece-me que extrair da diferenciação quantitativa construída pelo Supremo autorização implícita para a concomitância entre multa isolada e multa de ofício acaba por atribuir ao precedente alcance que suas razões determinantes não evidenciam.

Com a devida vênia, observo ainda que alguns dos trechos reproduzidos no voto, especialmente aqueles relacionados à autonomia das obrigações acessórias e à estrutura das penalidades delas decorrentes, foram extraídos de fundamentos constantes do voto proferido pelo Ministro Luís Roberto Barroso, posição que, embora tenha contribuído para o amadurecimento do debate, não prevaleceu na composição final do julgamento.

Sob esse aspecto, parece igualmente relevante observar que a tabela comparativa reproduzida no voto corresponde à formulação inicialmente proposta pelo Ministro Dias Toffoli durante o desenvolvimento do julgamento, a qual sofreu ajustes posteriores no curso dos debates travados em plenário, especialmente após as considerações formuladas pelo Ministro Cristiano Zanin, circunstância que pode ser verificada, inclusive, nas passagens constantes da folha 130 do acórdão.

Sob essa perspectiva, também não identifico na solução efetivamente consolidada pelo Supremo Tribunal Federal afirmação no sentido de admitir, ainda que implicitamente, a concomitância entre a multa isolada decorrente da ausência de recolhimento das estimativas mensais e a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado ao final do período-base.

Ao contrário, a orientação firmada no voto vencedor do Ministro Dias Toffoli consignou expressamente, entre os parâmetros destinados à limitação das multas decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais, a necessidade de observância do princípio da consunção:

De qualquer modo, estando o Poder Judiciário em posição de neutralidade, creio que os diversos critérios de graduação adotados nas legislações selecionadas consubstanciam importante subsídio para a Corte, em juízo de ponderação, fixar alguns limites quantitativos máximos a serem observados pelo legislador ordinário e pelos aplicadores da lei, com vistas a conferir um mínimo de uniformidade sistêmica, até que lei complementar de normas gerais disponha sobre a matéria.

Sugiro, no presente tópico, os seguintes parâmetros para se limitarem as multas decorrentes de descumprimento de dever instrumental estipuladas em percentuais (ad valorem): a) aplicação do princípio da consunção; b) estabelecimento de teto na hipótese de haver tributo ou crédito indevido vinculado e na hipótese excepcional de, não havendo nem tributo nem crédito

indevido vinculado, haver importância relacionada com a penalidade (v.g. valor da operação, prestação, receita bruta). Passo a explicitar os referidos parâmetros

No que diz respeito especificamente ao princípio da consunção, adoto (tal como o fez o Relator quanto a esse ponto) a mesma compreensão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.496.354/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins. Pelo preceito em questão, por exemplo, “a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente”, quando presente o adequado nexos entre elas. Ou seja, segundo o princípio da consunção, o ilícito mais abrangente absorve o ilícito menos abrangente. O concurso entre infrações pode se dar entre dois ou mais deveres instrumentais bem como entre um dever instrumental e o dever de pagar o tributo.

A passagem é especialmente relevante para a controvérsia ora examinada, pois afasta a premissa de que a consunção somente poderia incidir quando houvesse identidade absoluta de suporte fático ou simultaneidade entre as condutas sancionadas.

Ao admitir expressamente que o concurso de infrações pode ocorrer não apenas entre deveres instrumentais distintos, mas também entre um dever instrumental e o próprio dever de pagar o tributo, o voto vencedor desloca o critério de análise para a existência de vínculo material adequado entre os ilícitos.

Desse modo, a distinção inicialmente estabelecida entre a ausência de recolhimento das estimativas mensais e a falta de pagamento do tributo apurado ao final do período-base, embora correta sob o ponto de vista formal, não é suficiente, por si só, para afastar a incidência do princípio da consunção.

Por isso, a mera circunstância de a estimativa mensal possuir momento próprio de vencimento, diverso daquele relativo ao tributo apurado no ajuste anual, não elimina, automaticamente, a possibilidade de absorção. A questão decisiva permanece sendo verificar se a falta de recolhimento das estimativas, no contexto do mesmo período-base, funciona como etapa instrumental ou subjacente à insuficiência do IRPJ e da CSLL apurados ao final do exercício.

E, sob essa perspectiva, a resposta parece decorrer da própria sistemática legal das estimativas mensais. Isso porque o recolhimento por estimativa não constitui obrigação desvinculada ou autônoma em relação ao tributo apurado ao encerramento do período-base, mas técnica de antecipação financeira inserida na própria sistemática anual de apuração do IRPJ e da CSLL. Sua finalidade não é outra senão antecipar, de forma fracionada, o montante que será posteriormente consolidado no ajuste anual.

Mais do que isso, na sistemática de apuração anual, a insuficiência do IRPJ ou da CSLL apurada ao encerramento do exercício, em regra, pressupõe justamente a ausência — total ou parcial — dos recolhimentos antecipados que deveriam ter ocorrido ao longo do período-base. Em outras palavras, o inadimplemento final

do tributo normalmente percorre etapa antecedente representada pelo não recolhimento das estimativas mensais.

Assim, a ausência das estimativas não se apresenta como evento paralelo ou desvinculado do inadimplemento posteriormente apurado ao final do exercício, mas como manifestação intermediária do mesmo processo de inadimplemento tributário.

Nessa hipótese, a estimativa mensal assume feição de ilícito instrumental ou preparatório, cujo desvalor já se encontra compreendido na infração mais ampla relacionada ao não pagamento do tributo apurado ao final do exercício, aproximando-se precisamente da hipótese de absorção descrita pelo próprio voto vencedor no Tema nº 487.

Por tais razões, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

4 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a multa isolada de 50% exigida sobre a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, em razão de consunção pela multa de ofício de 75% incidente sobre o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo.

Assinatura Digital

Isabelle Resende Alves Rocha

² Nota original do voto do Ministro Dias Toffoli: “Art. 11 (...) § 2º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa relativa à obrigação principal sempre que se tratar de cometimento de infração em que o descumprimento da obrigação acessória presuma o da obrigação principal.”

³ Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.