



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16327.720821/2016-99
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.678 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de dezembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ITAU UNIBANCO S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. 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 firmar 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos a relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello e os Conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Erika Costa Camargos Autran e Ana Cecilia Lustosa da Cruz, que votaram por negar provimento. O Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco manifestou a intenção de apresentar declaração de voto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire. O Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco atuou em substituição à Conselheira Tatiana Midori Migiyama, que declarou impedimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (suplente convocado), Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n. 1301-004.117**, de 19 de setembro de 2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual foi negado provimento ao recurso de ofício e conhecido parcialmente o recurso voluntário, sendo na parte conhecida provido, cancelando-se a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas. O julgado recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES.

Na determinação da base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas deve ser compensado o saldo de prejuízos fiscais de períodos e bases de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores, limitados a 30% das bases de cálculo apuradas antes dessas compensações.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

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

Não resignada com o acórdão na parte que lhe foi desfavorável, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação à aplicação da multa isolada sobre estimativas não recolhidas, cumulada com a multa de ofício. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 1202-000.964 e 1302-001.080.

Foi dado seguimento ao recurso especial, nos termos do despacho S/Nº, de 27 de janeiro de 2020, proferido pela Presidente da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por entender como comprovada a divergência jurisprudencial, *“na medida em que o paradigma entende que a multa isolada (pelo não recolhimento de estimativas) pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, em razão de expressa previsão legal e pelo fato de as multas penalizarem infrações distintas”*.

Com relação aos fundamentos aventados no recurso especial, a FAZENDA NACIONAL sustentou em suas razões recursais, em síntese, que:

(a) a decisão recorrida diverge do entendimento adotado por outros Colegiados do CARF, especialmente à luz da Lei nº 11.488/2007, que permite a cumulação da multa isolada com a multa de ofício, devendo ser reformada nesse ponto;

(b) não há *bis in idem* na cumulação da multa isolada e da multa de ofício, tendo em vista que a multa de ofício (art. 44, inciso I, Lei 9.430/96) resulta da falta de recolhimento do tributo e a multa isolada (art. 44, inciso II, alínea “b” da mesma Lei) foi aplicada em razão do descumprimento, pela empresa, da sistemática de recolhimento por estimativa mensal antecipada do IR. Tratam-se de duas penalidades para infrações distintas, e não sobre a mesma infração;

(b) a multa de ofício somente será devida caso exista tributo a pagar por ocasião do Ajuste Anual. Por outro lado, a multa isolada será devida ainda que, ao final do período, tenha sido apurado prejuízo fiscal, já que a infração da qual resulta essa multa consiste, simplesmente, no descumprimento do regime de recolhimento mensal por estimativa, não possuindo qualquer relação com o pagamento em si do imposto.

(c) uma vez constatada a falta de pagamento do imposto devido por estimativa, após o término do ano-calendário, há que ser aplicada a multa isolada sobre os valores devidos e não recolhidos pela pessoa jurídica. Assevera que não existe qualquer limitação no sentido de que a multa isolada somente pode ser aplicada antes da apuração definitiva do imposto, ou mesmo de que a multa isolada somente será aplicada se houver tributo a pagar;

(d) as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram *bis in idem*, como defendido pela parte. Portanto, não se pode concluir que estaria havendo dupla penalidade sobre o mesmo fato infracional. A contribuinte cometeu dois atos ilícitos distintos, previstos em lei, e há uma pena para cada um deles;

(e) além disso, após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal: houve a redução da multa isolada para 50%, bem como deixou claro que a multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

(f) por fim, requer o provimento do recurso especial.

De outro lado, o Sujeito Passivo apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional, postulando a sua negativa de provimento, pelas seguintes razões, em síntese:

(a) da leitura do art. 44, inciso I e inciso II, alínea “b”, verifica-se que na hipótese em que seja aplicada a multa de ofício à falta de recolhimento do tributo apurado

em lançamento, a ausência de anterior recolhimento mensal, por estimativa, do IRPJ ou da CSLL, não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência;

(b) também em face do princípio da consunção, do Direito Penal, pelo qual a penalidade aplicável à infração mais grave absorve a penalidade imposta a eventual infração que antecedeu àquela e por ela é englobada. No caso, o recolhimento mensal, por estimativa, supostamente menor que o devido seria infração prévia e indubitavelmente absorvida pela falta de pagamento do tributo lançado;

(c) aduz que há posicionamento jurisprudencial do STJ consolidado no sentido da impossibilidade de cumulação da multa de ofício e da multa isolada, citando o REsp nº 1.583.275;

(d) por fim, pede seja negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 e junho de 2015 (anteriormente Portaria MF nº 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito

No mérito, insurge-se a Fazenda Nacional com relação ao cancelamento da multa isolada nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, atacando os fundamentos utilizados pela decisão recorrida no sentido da impossibilidade de cumulação da multa isolada e da multa de ofício.

A pretensão da Fazenda Nacional não merece prosperar.

De início, importante lembrar que para as exigências relativas aos anos-calendário anteriores a 2007, é entendimento desta 3ª Turma da CSRF que a questão encontra-se pacificada na Súmula CARF nº 105, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 105

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.

Acórdãos Precedentes:

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

Portanto, nas hipóteses em que houver exigências relativas aos anos-calendários anteriores a 2007, é reconhecida a impossibilidade de cumulação da multa isolada e da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSL.

No caso dos presentes autos, entretanto, está em discussão possibilidade de exigência cumulada de multa isolada e de multa de ofício para os anos-calendário de 2011, 2012 e 2013. No entender dessa Relatora, aplica-se ao caso o mesmo entendimento da Súmula CARF nº 105, não sendo cabível a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e a multa de ofício por falta de pagamento do IRPJ e CSL.

Nesse sentido, igualmente se entende por afastar a aplicação da multa isolada cumulada com a multa de ofício, em razão dos bem expostos argumentos no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, de relatoria do Ilustre Conselheiro Caio César Nader Quintella, que reflete o entendimento desta relatora para o caso em apreço, adotando-se como razões de decidir, nos termos do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99 nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

[...]

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à concomitância. Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Andréa Duek Simantob (relatora), André Mendes Moura, Edeli Pereira Bessa e Viviane Vidal Wagner, que lhe deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado) não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro André Mendes de Moura na reunião anterior.

Da fundamentação do voto vencedor, extrai-se os seguintes argumentos:

[...]

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.

Ocorre que, entende a I. Relatora 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, este Conselheiro firmou seu 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)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o ius puniendi (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse bis in idem, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra.

Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

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, devem ser canceladas todas as 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.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial em relação à matéria conhecida, para cancelar as multas isoladas aplicadas nos anos-calendários de 2006 e 2007, indiscriminadamente, referentes à falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

[...]

(grifo nosso)

Desse modo, considerando os fundamentos acima trazidos, o Acórdão recorrido não merece reforma, devendo ser mantido o afastamento da multa isolada cumulada com a multa de ofício também para os anos-calendário de 2011 a 2013.

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Jorge Olmiro Lock Freire – redator designado

Com as vênias de praxe discordo da digna relatora quanto ao mérito do recurso especial da Fazenda Nacional.

Depreende-se dos autos que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais refere-se a períodos de 2011 a 2013. E a mesma foi lançada em conjunto com a multa de ofício pela cobrança do IRPJ do mesmo ano.

Entende a eminente relatora que as duas não podem ser lançadas concomitantemente, daí nossa discordância, pois, como a seguir discurro, elas tem naturezas e tipos penais distintos.

Tal questão já foi objeto de reiterados julgamento por esta C. Turma. E sempre, por maioria, temos firmado o entendimento que a partir da vigência da Lei 11.488/2007, perfeitamente cabível a cumulatividade das multas, uma vez que as mesmas tutelam diferentes bens jurídicos, o que, de per si, já afasta o princípio da consunção. Portanto, cabível a multa por falta de estimativa mesmo quando ao final do ano-calendário haja, inclusive, prejuízo fiscal.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

A penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente, mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou.

Portanto, rechaça-se a incidência do princípio da consunção por não se aplicar ao caso em comento, onde se está diante de duas normas penais tributárias distintas em relação a dois fatos jurídicos que não se imiscuem. Assim, não há que se falar em “penalidade meio” para execução de penalidade fim.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, 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, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Veja-se o art. 2º da Lei 9.430/96:

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, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 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.

Com efeito, segundo texto vazado pela Lei nº 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor do pagamento mensal, no percentual de 50%, enquanto a multa pelo lançamento de ofício incide 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, no percentual de 75%.

A sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, que é o **lucro real trimestral**, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias de instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.

Ora, evidente que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. Veja-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação atual):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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**.

Sem embargo, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Nesse sentido, v.g., Acórdão da 1ª Turma da CSRF nº 9101-004.601, de 05/12/2019, e, mais recentemente, o aresto 9303-011.342, de 27/05/2021.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Uma vez que não houve, por desnecessário, a revogação da Súmula CARF nº 105 até o presente momento, a única forma de negar-lhe aplicação é se recorrer ao expediente do *distinguishing* a ser realizado no caso concreto o que, com todas as vênias, seria equivocado no caso em apreço, que trata da cobrança concomitante da multa isolada de 50% por não recolhimento de antecipações das estimativas mensais do Imposto de Renda de Pessoa Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) cumulada com a multa de ofício de 75%.

O raciocínio para o recurso ao instituto tem sido afirmar que o texto sumulado seria aplicável unicamente a fatos jurídicos ocorridos antes do ano-calendário de 2007 em virtude de alteração superveniente da Lei nº 11.488/2007 que revogou o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Tal silogismo não merece prosperar, uma vez que a modificação promovida pelo legislador manteve hígida e intocada a dupla sanção cominada contra o sujeito passivo, de modo a, neste particular, promover uma alteração de ordem meramente geográfica (uma alteração na numeração) ao lado de alterações periféricas (tais como sobre o percentual da multa isolada e a impossibilidade de seu agravamento/qualificação) que não implicam expungir, sequer de longe, o mecanismo básico da dupla inflição que a súmula visa combalir.

A alteração promovida em 2007, ademais, teve como finalidade *"reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa"*, como se extrai da exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007. Do cotejo efetivo da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 anterior e posterior ao marco legal, resta claro que se buscou unicamente uma redução de alíquota, sendo de se desafiar ao intérprete a busca por outro sentido. O que não se alterou foi a cumulação sancionatória, justamente o objeto enfrentado pela Súmula CARF nº 105 a partir da leitura de todos os seus precedentes informadores.

Como bem colocado pelo Conselheiro Caio César Nader Quintella no Acórdão CSRF nº 9101-005.080, *"(...) foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária"* que culminou com a *ratio decidendi* extraída dos acórdãos precedentes que fundamentam a súmula em apreço.

Esta, ademais, é a forma correta como devem ser interpretadas as súmulas administrativas neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tema sobre o qual já tivemos a oportunidade de nos manifestar em outras oportunidades:¹

"É a partir de regras especialíssimas que se constrói o sentido sumulado apto a empreender a comparação entre os casos a fim de que se possa aferir se são ou não suficientemente similares, o que remete a textos que não podem ser deixados ao abandono, em especial o art. 489, § 1º, V, o § 2º do art. 926, o inciso VI do § 1º do art. 927 e o art. 1.037, § 9º da codificação processual de 2015. Acresça-se o Enunciado n. 306, do Fórum Permanente dos Processualistas Civis (FPPC), sob a coordenação, entre outros, de Fredie Didier Jr., que conta com a seguinte redação "O precedente vinculante não

¹ BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. "Como se interpretam as súmulas administrativas em matéria tributária?", In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, SILVEIRA, Rodrigo Maito da, ANDRADE, José Maria Arruda de, et LEÃO, Martha Toríbio. Anais do VII Congresso de Direito Tributário Atual. São Paulo: IBDT, 2021, p. 123 a 143. Disponível neste [link](#).

será seguido quando o juiz ou tribunal distinguir o caso sob julgamento, demonstrando, fundamentadamente, tratar-se de situação particularizada por hipótese fática distinta, a impor solução jurídica diversa”. *Necessário se ressaltar, portanto, que a súmula não expressa fundamentos, mas realiza um esforço sintetizador ou indexador, sem apontar justamente para o que há de mais relevante para a sua aplicação, ou seja, a motivação determinante, seja a ratio decidendi ou, como prefere a tradição norte-americana, holding, extremada das obiter dicta, ou considerações periféricas*

*(...) Especialmente por desafiar os limites de aplicabilidade de uma determinada súmula é que deve se constranger o aplicador a conjurar o seu enunciado ladeado pelos seus fundamentos determinantes, de modo a demonstrar por qual motivo, em seu entendimento, o caso sob julgamento se ajusta ou não à ratio depurada. Tal afirmação é de extrema importância porque o realizador da norma, sobremaneira o julgador administrativo, não pode flertar com o legislador positivo, o que decorre da separação das funções do Poder: se *leges imperfectae*, *interpositivo legislatoris*, não sendo aceitável que se avoque como apto a declarar o texto faltante, sob pena de se irrogar competência legislativa que não possui em postura declaradamente contramajoritária e, diga-se, autoritária, devendo sim aquiescer ao fato de que deve submeter a formação da convicção à metodologia apropriada ao modelo do *stare decisis*.*

É árdua a tarefa de se identificar a motivação determinante e, como constata Nina Pencak e Raquel Alves com precisão merecedora de encômios, tal indústria “[...] resulta de um processo complexo de assimilação baseado no ‘Mootness Principle’ (‘Princípio da Vinculação ao Debate’), que estabelece que os tribunais não podem discursar abstratamente sobre regras jurídicas hipotéticas, mas apenas esclarecer as regras que derivam especificamente da análise de cada caso concreto”. De toda sorte “[...] a decisão de aplicar cada precedente a um novo caso concreto implica um debate prévio acerca de sua ratio decidendi, por parte dos órgãos de aplicação, não ocorrendo, assim, de forma automática. Com isso, a técnica do precedente não esvazia o processo argumentativo, mas, ao contrário, pode vir a reforçá-lo” (destaques nossos). E, no reforço do entendimento segundo o qual as operações de distinção e de questionamento reforçam a autoridade da súmula, ao invés de derruí-la, as autoras prelecionam que “[...] a estabilidade do sistema inglês é fruto também desse processo argumentativo que faz parte da ‘descoberta’ da ratio decidendi, o que resulta na sua própria legitimação”. O que se faz ao afirmar que uma determinada súmula, de acordo com a atenta leitura dos precedentes que lhe deram forma, açambarca determinadas matérias (eg. créditos tributários) e outras não (eg. sanções aduaneiras), o que se promove, da melhor maneira possível, é a busca justamente “[...] de meios de ‘correção’ de teses fixadas de forma equivocada, em outras palavras, teses que não refletem adequadamente a ratio decidendi dos julgamentos”

(...) Uma vez identificada a ratio decidendi, é necessário que se proceda ao teste de distinção, que buscará identificar se há ou não diferença entre os casos. Ao traçar o perfil dogmático-reconstrutivo do precedente, Daniel Mitidiero é claro: “nessas hipóteses, não há que se falar em exceção ao valor

vinculante do precedente. O que há é a pura e simples ausência de incidência do precedente. O precedente não se aplica, porque ausentes os seus pressupostos de incidência – o caso sob julgamento simplesmente recai fora do âmbito do precedente” (*destaques nossos*): “Nessas hipóteses existe a necessidade de distinção entre os casos (art. 927, § 1º, do CPC). Para tanto, o juiz tem o dever de indicar na fundamentação da decisão a razão pela qual os casos são diferentes, não bastando a simples invocação de caso diverso (art. 485, § 1º, VI, do CPC) ou a simples desconconsideração do caso invocado como precedente (art. 485, § 1º, VI, do CPC).”

(...) O argumento do distinguishing pode ser venturoso, mas jamais aventureiro. É uma construção fundada, um verdadeiro non-defiance. Está-se diante da distinção entre um caso e outro, de modo a se isolar a ratio decidendi e separar os fatos material e substancialmente relevantes para a decisão. A constatação de Duxbury é que os tribunais que adotam súmulas e precedentes se utilizam do instituto da distinção rotineiramente e, em regra, sem maiores dificuldades ou controvérsias, o que não significa um “[...] sinal aberto para o juiz desobedecer precedentes que não lhe convêm”, reconhecendo-se na cultura do common law que o juiz é facilmente desmascarado ao tentar fazê-lo, por exemplo, por meio de fatos irrelevantes. Pode-se discordar de uma decisão, mas é possível, ainda assim, reconhecer o seu esforço argumentativo, a fundamentação que confere autoridade ao texto (decisum) e a seu autor (aplicador/realizador)”.²

Não obstante tais argumentos, o estudo a respeito do fato gerador do imposto sobre a renda acaba por revelar que as estimativas mensais são meras antecipações provisórias de um (eventual, diga-se) valor devido no último átimo de segundo do dia 31 de dezembro de cada ano. O ilícito de passagem do recolhimento a menor da estimativa passa a ser considerado, a partir da evidenciação do aspecto temporal deste tributo, como ato preparatório para o não pagamento dos valores anuais, o que reconduz o olhar para os princípios informadores do direito sancionatório, em especial o da consunção (absorção), pois a penalidade-meio é absorvida pela penalidade-fim, aproximação sobre a qual já escrevemos em outras oportunidades:³

“Nada obstante inexistir qualquer critério ontológico que diferencie as infrações administrativas das infrações penais, mas sua distinção ser meramente formal (cabendo ao legislador a opção por incluir determinada infração em uma categoria ou em ambas), isto não significa que o ordenamento jurídico confira identidade de tratamento a ambas.

Como observa Luís Eduardo Schoueri, a competência para instituição de sanções tributárias advém do ius tributandi, i.e., da própria atribuição de competência (legislativa) tributária¹⁷, distanciando-se, portanto, da

² BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. "Como se interpretam as súmulas administrativas em matéria tributária?", In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, SILVEIRA, Rodrigo Maito da, ANDRADE, José Maria Arruda de, et LEÃO, Martha Toríbio. Anais do VII Congresso de Direito Tributário Atual. São Paulo: IBDT, 2021, p. 123 a 143. Disponível neste [link](#).

³ TAKANO, Caio Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. *Responsabilidade por infrações em matéria tributária: reconsiderações acerca do art. 136 do CTN*. Revista Direito Tributário Atual, v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013, disponível neste [link](#).

fundamentação das sanções decorrentes do ius puniendi estatal, tais quais aquelas inseridas no âmbito do Direito Penal. A assertiva é relevante, pois, se diferentes são as suas fundamentações, consequentemente distintos serão seus regimes jurídicos.

Daí a relevância de reconhecer, sem olvidar as divergências doutrinárias que circunscrevem a questão¹⁸, o Direito Tributário Penal como um ramo didaticamente autônomo do Direito, que visa regular as penalidades impostas pela Administração Pública, em matéria tributária, decorrentes do não cumprimento de obrigações tributárias principais ou deveres instrumentais¹⁹. É que esta separação didática permitirá melhor compreensão das peculiaridades do regime jurídico das sanções punitivas decorrentes de ilícitos administrativos em nosso ordenamento jurídico.

Com efeito, na aplicação das sanções administrativas decorrentes de infrações tributárias, diversos princípios jurídicos tradicionalmente considerados típicos do Direito Penal se interpenetram no regime jurídico eminentemente tributário que disciplina a matéria. Ou seja, vige a permeabilidade de princípios, pela qual alguns princípios do Direito Penal são estendidos ao Direito Tributário Penal²⁰. Decorrencia, a nosso ver, do cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico²¹.

Por isso, assiste razão a Fábio Fanucchi, ao afirmar:

“Daí por que, para a solução dos casos tributários penais, há de se observar todos os princípios jurídicos que regem o direito penal, a começar pelos mais importantes deles, pelos efeitos que são capazes de gerar: o da inexistência da infração e da pena, se a lei não as descreve e comina com anterioridade (nullum crimen, nulla poena, sine lege); o da solução das dúvidas em favor do infrator (in dubio pro reo); o da retroatividade da lei mais benigna ao infrator; o de que a pena não passa da pessoa do infrator para terceiros.”

Neste ponto, deve-se observar que tais princípios são aplicáveis sempre que houver pretensão punitiva, seja de natureza penal ou administrativa.

Se assim é, a rigor, não seria necessária qualquer menção explícita a eles na disciplina das infrações tributárias. Nada obstante, não foi esse o caminho trilhado pelo legislador nacional. Preferiu positivar tais princípios também na legislação tributária, explicitando a imposição de sua aplicação em matéria sancionatória, e assim extirpando quaisquer dúvidas sobre a sua imperatividade.

Daí por que, se o legislador complementar não precisaria, pela própria coerência interna do sistema jurídico, mas optou por fazê-lo, importa compreender a relevância da enunciação expressa desses princípios em nosso ordenamento jurídico. E, neste ponto, a intenção do legislador é clara: limitar o poder sancionatório estatal em matéria tributária.

É que os princípios jurídicos, no sentido que se utilizará neste estudo, consistem em critérios diretivos que permitem a justificação de decisão jurídica, i.e., são elementos de coerência e racionalidade do sistema jurídico que agem como parâmetros adotados pelo legislador para justificar o

tratamento diferenciado daqueles que não se encontram em situação equivalente, visando à realização do princípio da isonomia²³. Atuam, portanto, como norteadores da interpretação e aplicação das demais normas jurídicas do sistema, de modo que, uma vez escolhidos tais parâmetros, cabe ao legislador e ao aplicador do Direito adotá-los coerente e consistentemente, sob pena de caracterizar o arbítrio.

Incorporando expressamente aqueles princípios vigentes no Direito Penal à matéria tributária, como parâmetros de aplicação coerente das normas jurídicas do Direito Tributário Penal, impôs o legislador a adoção consistente desses parâmetros. Em outras palavras, a positivação desses critérios no ordenamento jurídico implica a obrigatoriedade de sua observância inclusive pela Administração Pública.

Assim, cumpre analisar, brevemente, os principais aspectos de cada um desses princípios, cujo espectro de atuação foi estendido ao Direito Tributário, permitindo a compreensão do regime jurídico das infrações tributárias.

A começar pela extensão do princípio da legalidade estrita como requisito para a imposição de normas sancionatórias. Por força do art. 97, inc. V, do CTN, a penalidade não apenas decorre de lei, como deve ser nela prevista²⁵. A conformação da norma sancionadora (tanto seu antecedente quanto seu consequente) foi reservada à lei ordinária, em sentido formal e material²⁶, razão pela qual a vetusta parêmia “nullum crimen, nulla poena, sine lege” permanece válida ao sistema jurídico atual.

Ademais, cumpre observar que a necessidade de previsão abstrata e genérica da infração tributária e da sanção dela decorrente é consectária da função intimidatória da pena, porquanto esta impõe que haja a possibilidade de livre opção do indivíduo entre, pelo menos, dois caminhos possíveis: entre a conduta lícita, cuja realização é desejada pelo Direito, e a conduta ilícita, a qual é atribuída penalização.

O princípio da interpretação mais benéfica (in dubio pro reo) foi igualmente incorporado ao Direito Tributário, pelo art. 112 do CTN, referindo-se exclusivamente às penalidades. Não se trata de interpretação mais benéfica em favor do contribuinte, mas, como enfatizou Fábio Fanucchi, de solução mais benéfica em favor apenas do infrator.

Também ao infrator é aplicável o princípio da retroatividade da lei mais benigna, sempre que uma determinada situação deixe de configurar infração à legislação tributária ou quando a penalidade cominada pela lei vigente seja menos severa do que aquela existente quando da prática do ilícito, consoante o art. 106 do CTN. Cumpre atentar para importante uma limitação: somente se aplica a regra a “ato não definitivamente julgado”.

Por fim, houve a extensão do princípio da pessoalidade da pena à matéria tributária, de modo que as sanções não poderão passar da pessoa do infrator. É em virtude da existência desse importante princípio a razão pela qual o CTN afastou a possibilidade de se imputarem penalidades a pessoa diversa daquela que efetivamente infringiu a norma tributária, nos casos de responsabilidade por sucessão (em seus arts. 131 a 133) e de terceiros (art. 134).

Consoante os ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri, a utilização do termo “tributo”, e não “crédito tributário”, nesses dispositivos, revela a opção do legislador de excluir da responsabilidade tributária as penalidades pecuniárias, abrangidas pelo conceito de “crédito tributário”, mas não de “tributo”, nos termos do CTN. Contudo, a aplicação deste princípio não se circunscreve exclusivamente nas situações previstas nesses quatro dispositivos, mas em qualquer questão referente à responsabilidade em matéria tributária”.⁴

O entendimento no sentido do reconhecimento da absorção, merecedor de ênfase, foi expresso originalmente no **Superior Tribunal de Justiça** no Recurso Especial nº 1.496.354/PR, sob a relatoria do ministro Humberto Martins, e veio a ressoar na jurisprudência acertada daquele tribunal em julgados mais recentes, como no Recurso Especial nº 1.878.192/SC, sob a relatoria do ministro Herman Benjamin, no Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, sob a relatoria do ministro Francisco Falcão e no Recurso Especial nº 1.815.945/RS, sob a relatoria do ministro Sérgio Kukina.

Tal jurisprudência tem sido aplicada, de maneira correta, pelo Poder Judiciário, em todos os Tribunais Regionais Federais: **(i)** no **TRF-1**, os processos 1007453-19.2018.4.01.3400 e 1003131-53.2018.4.01.3400; **(ii)** no **TRF-2**, o processo 011624-86.2014.4.02.5101; **(iii)** no **TRF-3**, processos 5007941-60.2019.4.03.6100 e 5006688-33.2021.4.03.0000; **(iv)** no **TRF-4**, o processo 5007422-47.2019.4.04.7009; e, por fim, **(i)** no **TRF-5**, o processo 0802041-07.2016.4.05.8200.

O que se observa, no âmbito desta corte administrativa, é que a impossibilidade da concomitância vinha sendo o *leitmotiv* da 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se extrai, e.g., do Acórdão CSRF nº 9101-005.986. No entanto, em virtude da atual distribuição de competência para julgamento do tema nas turmas deste órgão, com a edição da Portaria Carf 15.081/20, o conhecimento da matéria foi provisoriamente estendido para esta 3ª Turma da CSRF, o que conduziu a uma divergência de entendimento entre as turmas da Câmara Superior e, posteriormente, à própria alteração do entendimento da 1ª Turma decorrente de alterações em sua composição plenária. Decorre de tal cenário uma situação de hesitação jurisprudencial com consequências sobre a segurança jurídica e acúmulo de matéria contenciosa a ser resolvida no âmbito do Poder Judiciário que, como se pode perceber, aponta, como norte magnético não vinculante, à falta de um julgamento em regime de repetitivos, para a impossibilidade da cumulação das sanções.

Por estes motivos, voto por conhecer do recurso especial interposto para, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

⁴ TAKANO, Caio Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. *Responsabilidade por infrações em matéria tributária: reconsiderações acerca do art. 136 do CTN*. Revista Direito Tributário Atual, v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013, disponível neste [link](#).