



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|------------------------------|
| PROCESSO | 16327.721220/2012-70 |
| ACÓRDÃO | 9101-007.385 – CSRF/1ª TURMA |
| SESSÃO DE | 24 de julho de 2025 |
| RECURSO | ESPECIAL DO PROCURADOR |
| RECORRENTE | FAZENDA NACIONAL |
| INTERESSADO | BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar 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 de divergência interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) (fls. 1401/1429) em face do Acórdão nº 1302-006.136, de 21/09/2022, por meio do qual o Colegiado *a quo* decidiu, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, na parte que ora se apela.

Assim restou assentado o Acórdão ora Recorrido:

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

Ano-calendário: 2007

MATÉRIA DEFINITIVAMENTE DECIDIDA EM OUTRO PROCESSO. TRÂNSITO EM JULGADO.

Aplica-se ao presente feito o conteúdo decisório já transitado em julgado em outro processo. Rediscutir as mesmas matérias fáticas seria temeroso e levantaria sérios questionamentos acerca da ofensa à coisa julgada. O cancelamento das infrações mantidas no outro processo revelaria absoluta incoerência do Órgão. A mesma apuração (tributo e período) deve ensejar um só resultado (tributo a pagar ou tributo a restituir). Nada obstante, com a hipótese aventada, teríamos a inusitada situação em que a apuração não resultaria em tributo a pagar (com o cancelamento das infrações neste processo) nem a tributo a recolher (com a manutenção das infrações no outro processo)

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa

proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. DEFICIÊNCIA ACUSATÓRIA.

O imposto de renda pago no exterior só pode ser aproveitado na compensação da CSLL na medida em que superar o valor que tenha sido aproveitado para fins do IRPJ.

No presente caso, é flagrante a deficiência acusatória na medida em que a autoridade autuante não fez nenhuma consideração acerca das questões atinentes aos permissivos normativos que sustentam a compensação do imposto pago no exterior. Seu Termo de Verificação Fiscal meramente identificou que havia a discussão acerca da dedução do imposto retido no exterior para fins de apuração do IRPJ no outro processo. A partir daí inferiu que a parcela deduzida para fins da CSLL também merecia ser glosada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial, ao recurso voluntário, para reduzir o lançamento relativo ao IRPJ, quanto à infração “Glosa do IRRF não reconhecido”, no montante de R\$ 174.351,56, e o lançamento referente à CSLL, em relação à infração “IRFON no exterior não comprovado”, no valor de R\$ 29.513.718,90, nos termos do relatório e voto do relator. Acordam, ainda, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar as multas isoladas sobre estimativas não recolhidas, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao recurso quanto a tal matéria.

O Despacho de Admissibilidade (fls. 1433/1439) admitiu o dissenso jurisprudencial em relação a única matéria apelada, juntamente com os paradigmas oferecidos:

| Matéria | Acórdãos Paradigmas |
|---|-----------------------------|
| Cumulação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com a multa de ofício proporcional para fatos geradores ocorridos após a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº | 9101-003.002 e 9101-003.914 |

11.488/2007 - art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Extraio do Despacho de Admissibilidade as razões para o respectivo seguimento da matéria:

De acordo com o relato dos fatos, este processo trata de autos de infração para exigência de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário 2007. Em relação ao IRPJ as infrações imputadas foram assim identificadas: “Glosa do Imposto de Fonte Ext.” (no valor de R\$ 94.074.553,67) e “Glosa do IRRF não reconhecido” (no valor de R\$ 3.813.055,44). No que se refere à CSLL a autuação foi motivada na “Recuperação de Crédito CSLL Indevida” (no valor de R\$ 3.026.284,82) e “IRFON no exterior não comprovado” (no valor de R\$ 29.513.718,90). Também foi aplicada a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas além da multa de ofício de 75%.

Ao analisar a controvérsia, o Colegiado a quo decidiu reduzir as exigências de IRPJ e de CSLL, acrescidas da multa de ofício, mas exonerar as multas isoladas.

O relator do voto condutor, resumidamente, registrou adotar a tese que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Entende que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração e que as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, de modo que a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

(...)

O primeiro paradigma, que pode ser obtido no sítio do CARF e não se encontra reformado, registrou a seguinte ementa, na parte que importa ao exame:

Acórdão nº 9101-003.002

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL Ano-calendário: 2010, 2011

[...]

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 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.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

[...]

A discussão aqui foi o lançamento de CSLL em razão de parcelas de amortização de ágio terem sido consideradas, pela auditoria fiscal, como indedutíveis da base de cálculo deste tributo (que haviam sido consideradas indedutíveis da base de cálculo do IRPJ), de indedutibilidade de multas por infrações fiscais, de ausência de adição de tributos com exigibilidade suspensa e de valores referentes a patrocínios e projetos culturais e artísticos definidos na Lei Rouanet. Foram exigidas multa de ofício e multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais. O voto vencedor proferido neste paradigma manteve o lançamento integralmente.

E para manter a exigência de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas adotou o fundamento de que essa multa, referente aos anos-calendário 2010 e 2011, teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea “b”, com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

Explicou que o art. 44 fora alterado pela MP 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). Seriam diferentes, portanto, os bens jurídicos tutelados, e registrou que limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual seria um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

Consignou que a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela MP 351/2007. Afastou a aplicação do princípio da consunção e rechaçou a acusação de que haveria bis in idem e concluiu:

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. (...) A redação alterada é direta e impositiva ao afirmar 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.

Este paradigma analisou situação fática similar, de exigência de multa isolada sobre estimativas não recolhidas, aplicada cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento de tributo devido ao final do ano-calendário, deduzindo entendimento divergente daquele adotado no acórdão recorrido, o que caracteriza a divergência jurisprudencial invocada.

(...)

Acórdão nº 9101-003.914.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008 ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2007, 2008 ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de CSLL posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Do relatório deste paradigma extrai-se que o caso tratou de auto de infração no qual foi exigido IRPJ: (i) por despesas não necessárias quanto ao ano de 2007; (ii) adições não computadas na apuração do lucro real com tributos com exigibilidade suspensa no ano de 2007; (iii) compensação de prejuízo fiscal em montante superior ao saldo identificado pela fiscalização, quanto ao ano de 2008; (iv) multa isolada sobre estimativa mensal não recolhida em meses de 2007 e 2008; e (v) multa por falta de retenção de IRF de pessoas jurídicas em 2007.

O voto vencedor do paradigma registrou a seguinte fundamentação para manter a exigência da multa isolada, cumulativamente com a de ofício:

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida **isoladamente** do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, **ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.**

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de

declaração e declaração inexata; para o inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, *bis in idem*.

[...]

À vista do exposto, repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Este paradigma também se mostra apto a caracterizar a divergência, pois apreciou situação fática similar de exigência cumulativa de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de multa de ofício, lançadas após a modificação legislativa perpetrada no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Em interpretação diversa daquela atribuída pelo acórdão recorrido, afirmou que as penalidades aplicadas são distintas, pois as infrações praticadas também seriam distintas, afastando o argumento do princípio da consunção e do *bis in idem*.

Instado a se manifestar, o Sujeito Passivo ofereceu contrarrazões (fls. 1509/1525) insurgindo-se quanto ao conhecimento e ao mérito.

Quanto ao conhecimento, alega que:

- (i) O Acórdão Recorrido teria se utilizado do entendimento confirmado pela Súmula CARF nº 105.
- (ii) Que referida Súmula *“já havia sido aprovada, o que denota a inadmissibilidade do apelo em questão, nos termos do artigo 67, parágrafo 3º do Anexo II do Regimento Interno deste E. CARF”*. *“Portanto, não merece prosperar a argumentação alegada pela Recorrente, no sentido de que o enunciado em foco apenas seria aplicável a fatos ocorridos até 2006, ou seja, anteriores à alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pela Medida Provisória (“MP”) nº 351/2007⁵, convertida na Lei nº 11.488/2007⁶, tendo em vista que a referida modificação em nada afetou a natureza das penalidades cominadas sobre a infração em questão.”*.
- (iii) *“... ainda que a MP nº 351/2007 tivesse alterado a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, tal modificação não afetou a natureza das penalidades em questão, não afastando assertiva de que o lançamento fiscal objetivou a*

exigência de duas penalidades sobre a mesma conduta infracional, o que foi rechaçado definitivamente por este E. CARF quando da edição da citada Súmula CARF nº 105.”.

- (iv) *“...no momento da edição da Súmula nº 105, em 2014, o CARF já tinha conhecimento, há muito, da alteração promovida pela MP nº 351/2007, e mesmo assim não fez qualquer menção que limitasse a aplicação no tempo do entendimento sumulado”. **“Portanto, não há dúvida de que a Súmula CARF nº 105 aprovada pelo Pleno desta C. CSRF mostra-se aplicável tanto às infrações verificadas antes da publicação da MP nº 351/2007, quanto àquelas posteriores a esta, de modo que sua aplicação não poderia ser olvidada no caso em tela”.**” (negrito no original)*

Já, no mérito, aduz:

- (i) Há precedentes mais recentes da CSRF¹ alinhados com o Acórdão Recorrido, onde: *“o não recolhimento das estimativas é uma mera etapa preparatória para a concretização da infração referente ao não pagamento do tributo devido, motivo pelo qual a concomitância das multas representaria uma dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato” e, “a Súmula CARF nº 105 é aplicável mesmo para fatos geradores ocorridos após a edição da Lei nº 11.488/2007, impedindo-se, portanto, a incidência cumulativa das multas isolada e de ofício”.*
- (ii) A motivação da Súmula CARF nº 105 *“foi evitar a dupla penalização de um mesmo fato, havendo uma conduta “meio” para a concretização de uma conduta “fim”, não há como se dizer que a alteração legislativa seria capaz de alterar essa lógica.”*
- (iii) *“...as disposições trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em nada modificaram a natureza e materialidade da multa isolada aplicável na hipótese de não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, não resta dúvida quanto à insubsistência da pretensão da Recorrente, haja vista que não se permite –nem encontra respaldo legal – a aplicação cumulativa da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício pelo não pagamento do tributo.”*
- (iv) Há posicionamento do STJ no mesmo sentido. Cita o AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp. 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015.

É o relatório no que entendo essencial

¹ Acórdão nº 9101-005.985, de 02/02/2022; Acórdão nº 9101-005.991, de 10/02/2022; Acórdão nº 9101-005.894, de 01/02/2021; Acórdão nº 1202-001.228, de 04/02/2015.

VOTO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

TEMPESTIVIDADE

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

CONHECIMENTO

Com relação à alegação do Sujeito Passivo sobre a inadmissão do Recurso Especial em razão da aplicação do parágrafo 3º, do art. 67, do Anexo II, do RICARF/15 de onde se lê “*não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso*”, entendo que não lhe assiste razão. Explico.

A elaboração de uma Súmula no âmbito do CARF (art. 72 e seguintes do RICARF/15) se traduz em procedimento cuidadoso, não só na construção do verbete que visa contemplar, de forma sumarizada, sintetizada, as decisões reiteradas e uniformes desse órgão sobre determinada matéria, mas também na escolha dos precedentes, que, ao fim e ao cabo, são utilizados para orientar eventual dúvida quanto ao que se procurou alcançar com o texto dos verbetes, como, também, para se aferir as diferenciações entre os casos comparados (normalmente conhecido pelo estrangeirismo de “distinguishing”), de modo a afastar a sua aplicação.

É comum que propostas de Súmula sejam rejeitadas, porquanto os verbetes não traduzem a real dimensão dos casos analisados nos precedentes, ou, até mesmo porque a matéria ainda não se encontra madura o suficiente para a sua aprovação, ainda que eventualmente exista a quantidade mínima de decisões proferidas. Há casos, também, de matérias que podem se encontrar no âmbito do judiciário, e, em uma avaliação dos membros do CARF, ser ou não pertinente e/ou oportuno a edição de uma Súmula.

Outro aspecto importante é o contexto fático-jurídico das decisões proferidas. Assim, não há como se admitir que determinada Súmula, aprovada em (ou para) um contexto legislativo, possa ser aplicada na vigência de outra moldura legal.

Mesmo que a Súmula seja editada em período posterior a uma alteração legislativa, há que se perquirir qual o período aquela Súmula alcança, e esse interregno de tempo não precisa estar previamente ou explicitamente determinado ou limitado no seu verbete. Ou seja, a simples inexistência de limitação, não implica que o verbete alcança todo e qualquer período pretérito ou futuro, sem se levar em conta o contexto fático-jurídico dos precedentes que levaram à sua edição.

No caso da Súmula CARF nº 105, nesse sentido, tem-se em conta que o contexto legislativo e os precedentes são todos relativos a casos concretos verificados na vigência do art. 44, da Lei nº 9.430/96, antes da alteração legislativa introduzida pela Lei nº 11.488/07 (conversão da MP nº 351/2007).

A discussão se houve ou não modificação do conteúdo legislativo pela alteração do art. 44, da Lei 9.430/96, quando da nova redação dada pela Lei nº 11.488/07 é, na verdade, questão de mérito. Esta matéria tem sido, inclusive, objeto de diversos casos que são submetidos à Câmara Superior de Recurso Fiscais, como nos Acórdãos indicados pelo próprio Sujeito Passivo em suas contrarrazões. Portanto, não lhe assiste razão.

Afastada essa alegação, entendo que os Acórdãos Paradigmas oferecidos pela PGFN são aptos a formar o dissenso jurisprudencial, e, portanto oriento meu voto para CONHECER do Recurso Especial.

MÉRITO

Este Conselheiro já votou em outros julgados, 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 nº 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 nº 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 inculcadas 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 incoerência 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 efetuada, 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 reprimir 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,
NEGAR PROVIMENTO

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior