



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.721561/2013-26</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.175 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	2 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	SUL AMERICA INVESTIMENTOS DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. DECISÃO PARADIGMA. FUNDAMENTAÇÃO INSUFICIENTE PARA REFORMAR A DECISÃO RECORRIDA. DIVERGÊNCIA NÃO CONFIGURADA.

Em razão de situações fáticas sem suficiente correspondência, a decisão paradigma apresenta fundamentos que não bastam para reformar o acórdão recorrido, desautorizando o trânsito do Recurso Especial.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

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.

Pressupostos que permanecem hígidos mesmo diante da alteração legislativa promovida pela Lei 11.488, de 2007.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “*multas isoladas concomitantes*”. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso para cancelar a exigência de “*multas isoladas concomitantes*”, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir Jose Dalle Lucca** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Especial interposto por SUL AMERICA INVESTIMENTOS DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S/A (SAMI DTVM) em face do Acórdão nº 1201-006.190, de 17.10.2023, via do qual se decidiu, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

2.O litígio versa sobre autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados em decorrência de glosa de despesas com amortização de ágio denominado interno, noticiado pela autoridade fiscal como “*gerado dentro do mesmo conglomerado empresarial, bem assim oriundo de fundo de comércio e intangíveis*”. Foram aplicadas multa de ofício de 75% e multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas.

3.A origem do ágio está relacionada a uma reorganização societária entre empresas do mesmo conglomerado (Grupo Sul América), tendo sido gerado a partir da aquisição, pela Páteo Participação e Consultoria em Com. Exterior (PÁTEO), de ações da Sul América Investimentos S/A (SAMI), que posteriormente foi incorporada pela Sul América Investimentos Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A (SULADIS), resultando na formação do ágio contabilizado.

4.A DRJ houve por bem, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, decisão que motivou a interposição do Recurso Voluntário de fls. 2772/2817, desprovido pelo colegiado *a quo*, por maioria de votos, em aresto assim ementado:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008, 2009, 2010 JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.**

Julgados administrativos e judiciais, ainda que proferidos por órgãos colegiados, mas sem um dispositivo normativo que lhes atribua eficácia vinculante, não constituem normas complementares de direito tributário.

DOUTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade, quanto ao arcabouço normativo que lhe seja aplicável.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade o lançamento efetuado por autoridade competente, contra o qual o sujeito passivo pode exercer o contraditório e a ampla defesa, e em que constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010 AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

ÁGIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

É indedutível do lucro real o ágio cujo fundamento econômico não restar comprovado. A documentação que pretenda atestá-lo deve ser a representação fidedigna da negociação empresarial, bem como contemporânea às efetivas razões da tomada de decisão pelo adquirente para celebração da relação contratual pelo preço estabelecido. Trata-se de corolário do princípio da primazia da essência sobre a forma.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. NÃO CONCORRÊNCIA.

Por decorrerem de distinta motivação, não concorrem, entre si, as multas de ofício - incidentes sobre tributos devidos em razão de irregularidades apuradas - e as denominadas multas isoladas - que derivam do não recolhimento de estimativas de tributos.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos implica a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. Assim, versando sobre idênticas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento da CSLL, o que restar decidido no lançamento do IRPJ, reflexo que se forma ante as mesmas razões de decidir delineadas quanto a um e outro, haja vista decorrerem de iguais elementos de convicção.

5. Cientificada da decisão, a empresa contribuinte interpôs Recurso Especial em relação às seguintes matérias:

- 1) **“dedutibilidade da amortização do ágio”**, em face do paradigma nº 9101-006.358;
- 2) **“nulidade do lançamento que impugnou o Laudo de Avaliação apresentado pela RECORRENTE sem apontar objetivamente qualquer erro, falsidade ou inexatidão nas conclusões nele contidas”**, em face dos paradigmas 104-17.438 e Acórdão nº 106-10.524; e
- 3) **“impossibilidade de aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício”**, em face dos paradigmas 9101-006.782 e 9101-006.699.

6. O despacho de admissibilidade de fls. 3320/3325 atestou a tempestividade do Recurso Especial e lhe deu seguimento apenas em relação às matérias: **(1) “dedutibilidade da amortização do ágio”** e **(3) “impossibilidade de aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício”**. Confirmam-se os seguintes excertos:

(...)

11. Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

12. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *“deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada”*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 9101-006.358) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *“inexistindo comprovação de que as operações que geraram o ágio entre partes dependentes foram fraudulentas, há que ser mantida a dedutibilidade da então despesa com a amortização do ágio”*.

(...)

14. No que se refere a essa segunda matéria, **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, por se fundamentar este, unicamente, na afirmação da Recorrente, de que **“as críticas feitas ao laudo elaborado pela ACAL”** são **“arbitrárias, subjetivas e contrárias à realidade”** (e-fls. 2.913, subitem 6.1). Tal fundamento constitui-se em **juízo pessoal do próprio mérito da controvérsia**, do qual pretende ela partir para a tentativa de demonstração da alegada divergência jurisprudencial (*petitio principii*), juízo, esse, porém, que não se confirma com a leitura do inteiro teor do acórdão recorrido, no qual nada é afirmado nesse sentido (e-fls. 2.832, destaque da transcrição):

(...)

18. No tocante a essa terceira matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

19. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *“por decorrerem de distinta motivação, não concorrem, entre si, as multas de ofício - incidentes sobre tributos devidos em razão de irregularidades apuradas - e as denominadas multas isoladas - que derivam do não recolhimento de estimativas de tributos”*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 9101-006.782 e 9101-006.699) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *“a multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de*

*apuração” (primeiro acórdão paradigma) e que, “pelo princípio da absorção ou consunção, ..., não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo” (segundo acórdão paradigma).*

20. Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas.**

7.A PGFN ofereceu contrarrazões às fls. 3336/3350, combatendo o conhecimento e o mérito do Recurso Especial.

8.É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator

### CONHECIMENTO

9.O Recurso Especial é tempestivo, conforme já atestado pelo despacho de admissibilidade de fls. 3320/3325, tendo sido admitido em relação às seguintes matérias:

**(1) “dedutibilidade da amortização do ágio”**, em face do paradigma nº 9101-006.358; e

**(3) “impossibilidade de aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício”**, em face dos paradigmas 9101-006.782 e 9101-006.699.

10.A PGFN contesta a admissibilidade recursal com base no disposto no §1º do art. 67 do RICARF então vigente, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, uma vez que, no seu entendimento, não teria havido a indicação dos dispositivos legais que foram interpretados de modo divergente pelo Acórdão recorrido.

11.Em relação a tal aspecto, rememore-se que a Portaria MF nº 39, de 12.02.2016, alterou a redação do § 1º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, excluindo a locução **“de forma objetiva”**, a saber:

**Redação original:**

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar de forma objetiva qual a legislação que está sendo interpretada de forma divergente.

**Redação conferida pela Portaria MF nº 39/2016:**

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

12.Portanto, com a supressão da expressão **“de forma objetiva”**, compreende-se que, regimentalmente, a legislação que está sendo interpretada de forma divergente não necessita estar expressa no Recurso Especial, podendo ser apreendida a partir da exposição dos pontos conflitantes entre a decisão recorrida e a decisão paradigmática.

**DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO**

13. Neste quesito, o despacho de admissibilidade apresentou o seguinte quadro sinótico demonstrativo da dissidência jurisprudencial:

**(1) “dedutibilidade da amortização do ágio”**

<b>Acórdão recorrido</b>	<b>Acórdão paradigma</b>
Acórdão nº 1201-006.190	Acórdão nº 9101-006.358
<b>Ementa</b>	<b>Ementa</b>
AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. INDEDUTIBILIDADE. Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.	AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO. Até a edição da Lei n. 12.973/14 inexistia proibição para a constituição de ágio em operações de aquisição de participação societária de partes dependentes, sendo que, durante a vigência do artigo 36 da Lei n. 10.637/02, havia até previsão expressa de diferimento de ganho de capital de operação de subscrição de participação societária pelo valor de mercado com geração de ágio. Inexistindo comprovação de que as operações que geraram o ágio entre partes dependentes foram fraudulentas, há que ser mantida a dedutibilidade da então despesa com a amortização do ágio.
<b>Relatório</b>	<b>Relatório</b>
-	-
<b>Voto</b>	<b>Voto</b>
-	-

14. Logo, o aspecto central da divergência a ser dirimida consiste na verificação da juridicidade da **“dedutibilidade da amortização do ágio” gerado em operações entre partes dependentes**, isto é, dentro de um mesmo grupo econômico.

15. O ágio em apreço teve origem em uma reorganização societária entre empresas do mesmo conglomerado (Grupo Sul América). Foi gerado a partir da venda de ações da Sul América Investimentos S/A (SAMI) pela empresa PÁTEO Participações e Consultoria em Comércio Exterior Ltda. para a Sul América Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A (SULADIS)

16. A sua amortização foi glosada pela fiscalização, que o considerou como “ágio interno”, sob o entendimento de que a reorganização societária não teve um propósito comercial, mas sim o objetivo de reduzir tributo. Além do mais, entendeu que o ágio não estava fundamentado em expectativa de rentabilidade futura, mas em valor de mercado de fundo de comércio e intangíveis, o que não permitiria sua amortização para fins fiscais diante da precariedade da fundamentação.

17. Examinando o Acórdão recorrido, verifica-se que as operações que geraram o ágio tiveram as seguintes características:

- **Aquisição da SAMI pela PÁTEO (maio de 2000)**: Em 19.05.2000, a Sul América Investimentos S/A (SAMI) realizou uma redução de capital, revertendo R\$ 5.300.000,00 para a PÁTEO, sua acionista controladora. No dia 26.05.2000, a PÁTEO adquiriu do Banco Sul América S/A a totalidade das ações da Sul América Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A (SULADIS) por R\$ 2.312.806,80.

- **Aumento de capital e venda de ações (maio/julho de 2000)**: No dia 20.05.2000, a PÁTEO aumentou o capital social da SULADIS em R\$ 32.000.000,00. Em 28.07.2000, a PÁTEO vendeu à SULADIS 191.629 ações da SAMI para SULADIS, pelo valor de R\$ 32.062.588,51, **gerando um ágio de R\$ 28.939.046,52**.
- **Incorporação da SAMI pela SULADIS (novembro de 2000)**: Em 30.11.2000, a SULADIS incorporou a SAMI, passando a se denominar Sul América Investimentos DTVM S/A (SAMI DTVM).

18.O voto condutor da decisão *a quo* lembrou que os artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, determinam que, para ser amortizável, o ágio deve estar fundamentado em uma expectativa de rentabilidade futura, bem como que a lei claramente distingue essa situação de outras formas de ágio, que não são dedutíveis para fins fiscais, como é o caso daquele baseado em valor de mercado de fundo de comércio e intangíveis. Apontou, ainda, que, sob a perspectiva dos referidos dispositivos legais, a reorganização societária foi realizada sem um propósito negocial legítimo, ou seja, a operação teria sido estruturada de forma a criar um ágio artificial, sem que houvesse uma negociação real entre partes independentes, o que contraria os princípios estabelecidos pelo legislador.

19.E prosseguiu, afirmando, *litteris*:

(...)

Sendo assim, também pela constatação da formalização do fundamento econômico do ágio com base em laudo que, embora apresentasse sua metodologia como tendente a mensurar a expectativa de rentabilidade futura, em verdade, se limitou a estimar o fundo de comércio e o valor de bens intangíveis, seria indedutível tal valor, ante o que dispõe o artigo 7º, inciso II, da Lei nº 9.532/97, combinado com o artigo 20, § 2º, alínea “c” do Decreto-Lei nº 1.598/77 (...)

20.Vale dizer, a decisão *a quo* foi categórica ao indicar que o ágio gerado **não se baseou em uma expectativa de rentabilidade futura**, conforme exigido pelo §2º, inciso “b” do artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de1977, **mas sim em uma avaliação de fundo de comércio e intangíveis**, que se enquadra na alínea “c” do mesmo dispositivo, e que essa forma de ágio deveria ser registrada em conta de ativo permanente, não sendo sujeita à amortização para fins fiscais, como estatuído pelo artigo 7º, inciso II, da Lei nº 9.532, de 1997.

21.Já o Acórdão paradigma (9101-006.358), apesar de o ágio lá examinado também ter sido gerado a partir de operações de reorganização societária dentro do mesmo grupo econômico, tratou de situação distinta, em que a glosa derivou da compreensão de que aquele não refletia uma expectativa de rentabilidade futura, mas sim um ágio interno “artificial”, o que implicaria na ausência de substância econômica nas operações, uma vez que não havia um propósito negocial legítimo que justificasse a sua criação, configurando um planejamento tributário abusivo.

22.Deste modo, tem-se que, enquanto o Acórdão paradigma cuidou de apreciar a dedutibilidade da despesa de amortização do que se convencionou denominar “ágio interno”,

formado em operações de aquisição de participações societárias mensuradas com base em rentabilidade futura dentro do próprio grupo, o Acórdão recorrido, ainda que tenha se debruçado sobre transações igualmente realizadas entre partes dependentes, reputou o ágio como relativo a fundo de comércio e intangíveis, em dessemelhança insuperável para a configuração de dissidência jurisprudencial.

23.Ademais, ainda que pudesse ser superado este obstáculo, constata-se que a glosa da amortização do ágio não decorreu meramente do fato deste ter sido gerado intragrupo, mas, como visto, também por ser derivado do valor de mercado de fundo de comércio e intangíveis, abordagem que consubstancia fundamento autônomo e inatacado, de sorte que, mesmo se fosse provido o recurso, a matéria remanescente seria suficiente para a manutenção do lançamento.

24.Por via de consequência, por não tratar de quadro fático com as mesmas características essenciais do recorrido, o paradigma merece ser rejeitado, circunstância à qual se alia a existência, na decisão recorrida, de fundamento autônomo que não foi devidamente impugnado, razão pela qual não conheço do Recurso Especial em relação à matéria **“dedutibilidade da amortização do ágio”**.

#### **APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA EM CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO**

25.No que concerne ao tópico *sub examine*, o Acórdão recorrido afirma a possibilidade da imposição e a quantificação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício, tendo em vista a natureza distinta das penalidades, uma vez que a multa de ofício é relacionada à apuração final do tributo devido, enquanto a multa isolada se refere à falha no pagamento das estimativas mensais durante o período de apuração. Aduz, outrossim, que a Súmula CARF nº 105 possuía aplicabilidade apenas antes da edição da Lei nº 11.488, de 2007.

26.Já os Acórdãos paradigmas 9101-006.782 e 9101-006.699 ostentam entendimento diametralmente oposto, como se depreende das respectivas ementas:

##### **9101-006.782:**

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

Ano-calendário: 2011

(...)

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

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

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício

**9101-006.699:****ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Exercício: 2007, 2008

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

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

27.Tendo isso em vista e por concordar com o juízo prévio de admissibilidade, reconheço a divergência jurisprudencial nos moldes do despacho de fls. 3320/3325.

**CONCLUSÃO**

28.Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial do sujeito passivo em relação à matéria “*multas isoladas concomitantes*”, em face dos paradigmas 9101-006.782 e 9101-006.699.

**MÉRITO****APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA EM CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO**

29.Em relação ao tema em espeque, merece ser reformada a decisão *a quo*, nos exatos termos dos fundamentos constantes do voto que proferi no Acórdão 9101-007.069, que adoto como razão de decidir, a saber:

40.Nessa perspectiva, a súplica deduzida pela Recorrente esbarra no comando da Súmula CARF nº 105, assim enunciada:

**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.

41.Ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido no ano-calendário de 2011, não é despidendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula. Sobre tal aspecto, alinho-me aos fundamentos do Acórdão nº 9101-005.080, assim ementado:

**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.

42. Do voto vencedor, também redigito pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos:

(...)

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 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.

(...)

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, comendo 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<sup>1</sup>.

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 *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

43.Deveras, o princípio da consunção, também chamado de princípio da absorção, muito embora também tenha por pressuposto a existência de várias condutas, caberá onde estas sejam interligadas e mantenham relação de continência lógica, onde determinada infração (fim) somente pode ser cometida mediante a prática de outra infração instrumental (meio). Ou seja, diante de um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fase de preparação ou de execução de outro, chamado consuntivo, sendo todos intimamente dependentes, interligados ou inerentes, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito principal.

30.Esse é exatamente o caso dos autos, onde a infração relativa à falta de recolhimento das estimativas foi absorvida pela infração referente ao recolhimento dos tributos na sua apuração definitiva, decorrente da glosa das despesas com ágio. Conseqüentemente, merece ser expurgada do lançamento a duplicidade sancionatória.

### CONCLUSÃO

31.Por todo o exposto, dou provimento ao Recurso Especial para cancelar a exigência de **“multas isoladas concomitantes”**.

*Assinado Digitalmente*

**Jandir José Dalle Lucca**