



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720136/2019-32
ACÓRDÃO	1201-007.487 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIGOR ALIMENTOS S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014, 2015

SOBRESTAMENTO. OBRIGATORIEDADE. ACÓRDÃO PUBLICADO.

Conforme a sistemática processual pátria, a aplicação de um precedente exige um complexo exercício de cotejo analítico entre o caso paradigma e o caso concreto, o que demanda o conhecimento aprofundado da ratio decidendi (fundamentos determinantes) do julgado, a qual é extraída da análise minuciosa da redação final do acórdão, que consolida a tese jurídica em seus exatos contornos.

Desse modo, a interpretação sistemática e teleológica do art. 100, do RICARF, iluminada pelos princípios e regras do Código de Processo Civil, conduz à inarredável conclusão de que a expressão "acórdão (...) proferido", para fins de deflagrar o sobrestamento obrigatório, deve ser compreendida como acórdão publicado.

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, 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, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em: (1) rejeitar a proposta do Relator de Resolução para determinar o sobrestamento do julgamento do Recurso Voluntário, nos termos do art. 100 do RICARF, em razão da tese fixada pelo STF para o Tema nº 487, vencidos os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes, Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah (relator); (2) negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Renato Rodrigues Gomes, Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah (relator), que votaram por dar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Redator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

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

RELATÓRIO

Na origem, trata-se de impugnação a **lançamentos tributários** de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, com fatos geradores ocorridos nos anos 2014 e 2015, apurados sob o regime do lucro real anual, perfazendo o montante de R\$ 172.243.538,86, acrescidos da multa proporcional qualificada (150%) e dos juros moratórios (taxa Selic); bem como a atos de aplicação de multa isolada (50%) sobre débitos de estimativas de IRPJ e CSLL não recolhidas, com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007, totalizando o valor de R\$ 37.318.826,44.

A autuação decorreu da glosa de despesas de ágio que reduziram as estimativas apuradas e o resultado tributável do contribuinte para fins de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2014 e 2015.

Submetido o processo a julgamento, foi proferido o Acórdão nº 1201-006.269 de 12 de março de 2024, pelo qual o colegiado afastou as glosa de dedução das amortizações do ágio.

Interposto o Recurso Especial pela Fazenda Nacional, a Câmara Superior de Recursos fiscais, por voto de qualidade, deu-lhe provimento, o que demandou a determinação de retorno dos autos ao colegiado a quo para exame da matéria “multas isoladas concomitantes”.

Posteriormente, veio aos autos o Recorrente às fls. 3666 a 3669 informar que realizará a liquidação parcial dos créditos tributários ora discutidos por intermédio do procedimento e benefícios previstos no art. 25-A do Decreto-Lei nº 70.235/69, regulamentados pela IN RFB nº 2.205/2024, remanescendo em debate tão somente a multa isolada.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Lucas Issa Halah, relator.

A questão que se devolve a este colegiado é a possibilidade de cumulação da multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas com a multa de ofício.

A autoridade autuante, ao reapurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, verificou a insuficiência do recolhimento de estimativas mensais de ambos os tributos, e como tal verificação ocorreu após o encerramento do ano-calendário, nos termos do art. 53 da IN RFB nº 1.700, de 2017, efetuou o lançamento da multa isolada de 50%.

“Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.”

A defesa sustentou a impossibilidade de exigência da multa isolada de 50% concomitantemente à multa de ofício, sob pena de *bis in idem*, nos termos da Súmula CARF nº 105.

O Acórdão Recorrido entendeu por sua manutenção, afastando a aplicação da Súmula CARF nº 105 por não ter sido objeto de ato do Ministro da Fazenda que atribuisse efeito vinculante à administração tributária, bem como por alinhar-se aos posicionamentos no sentido de sua inaplicabilidade a fatos geradores ocorridos posteriormente às alterações do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

Consignando serem multas impostas sobre condutas distintas, manteve a exigência.

Em Recurso Voluntário, foram reiteradas as razões de defesa, mas no julgamento do dito recurso a matéria restou prejudicada.

A matéria em questão é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho.

Debate-se usualmente (embora no presente caso não se traga esta questão aos autos), se a multa isolada somente poderia ser exigida conjuntamente ao lançamento de ofício voltado à exigência das estimativas não quitadas.

Não partilho desse entendimento. A Súmula CARF nº 82 consolidou o entendimento deste Conselho, de que as estimativas de IRPJ e CSLL consistem em mera antecipação do tributo devido, o que as tornaria inexigíveis com o término do ano-calendário a partir do qual se apura o tributo efetivamente devido. Trata-se de técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime do Lucro Real de apuração anual. Caso o contribuinte seja autuado sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas a multa de ofício de 75%.

Em virtude da exigência de antecipação, impõe-se sobre o contribuinte a penalidade ora em questão, voltada a punir a conduta daquele que desatende à obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entendimento diverso implicaria não só o esvaziamento da sanção imposta àquele que desatende ao dever de antecipar, como também a instituição de prazo decadencial inferior a um ano, distinto do prescrito pelo Código Tributário Nacional.

A Conselheira Livia de Carli Germano no mesmo Acórdão 9101-005.080 muito bem expõe que a multa isolada, tanto na redação anterior como na posterior às alterações legislativas promovidas pela Lei 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigível mesmo depois do encerramento do ano-calendário:

“Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das *premissas* de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a *conclusão* a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada “multa isolada”:

porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Distinta é a situação em que, ao final do ano-calendário, o contribuinte apura tributo a pagar mas não o recolhe, tornando-se alvo do lançamento de ofício. Nesses casos, a **jurisprudência administrativa admite a absorção da multa imposta sobre a conduta-meio pela multa imposta sobre a conduta-fim**, levando à prevalência apenas da multa de ofício como consequência da aplicação do princípio da consunção, reconhecido pela súmula CARF nº 105.

“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.

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”

Ocorre, portanto, punição da conduta-meio e da conduta-fim, devendo esta absorver aquela (consunção).

Reconhecendo a aplicabilidade do princípio penal da consunção à seara tributária e muito bem delineando as **três vertentes existentes a seu respeito**, podemos mencionar o Acórdão nº 1401003.058, de relatoria do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, o qual se vale de voto do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

“ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada.”

(...)

“Inicialmente já é de conhecimento dos membros desta Turma Julgadora que meu posicionamento é no sentido da impossibilidade da exigência da multa isolada quando há a aplicação, relativa ao mesmo exercício da multa de ofício em valor igual ou superior ao da multa agravada. Para tanto apresento posicionamento já muitas vezes apresentado neste CARF que contou o prestigioso auxílio do então Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo Mendes. vejamos:

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

- 1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.
- 2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.
- 3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a

punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201000.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário. Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos.

É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, percebe-se que a multa de ofício excede o valor da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, absorvendo-a integralmente. Desta forma entendo por negar provimento ao lançamento da multa isolada em razão desta ter sido integralmente abrangida pela multa de ofício.

Do exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação o lançamento de multa isolada por falta de pagamento de estimativa do IRPJ e CSLL.

(...)

Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é se sabeiça geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação de

uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.

Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela.”

Mais recentemente o Acórdão 9101-005.080, de relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, expressa o estado atual do debate no âmbito da **CSRF**, no qual se reconheceu a aplicação do princípio da consunção pela **1ª das vertentes acima mencionadas** no voto do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto com as contribuições do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e a manutenção da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, sendo extremamente oportuna a transcrição dos seguintes excertos de seu voto:

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 obra¹.

Frise-se que, *per se*, 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.

Ainda sobre a permanência da aplicabilidade da Súmula CARF nº 105, as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/96 não modificaram o aspecto material da regra matriz de incidência das prescrições punitivas em questão, tendo apenas alterando o percentual da multa isolada e afastado a sua possibilidade de agravamento, com alteração topográfica que retirou a previsão da exigência isolada da multa do parágrafo 1º, IV, alocando-a no inciso II do *caput*. Todo o raciocínio que ensejou a consolidação do entendimento do colegiado no verbete sumular de nº 105 remanesce aplicável diante da ausência de alteração de suas premissas fundantes.

Portanto, no caso em questão, verifica-se a patologia, impondo-se óbice à aplicação da multa isolada segundo a 1ª vertente da qual acima se tratou, razão pela qual a multa isolada torna-se insubsistente.

¹ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

Nesse sentido, o STF firmou a tese vinculante no tema de Repercussão Geral nº 487, no qual se lê:

"1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem.

4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras", vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator), André Mendonça e Gilmar Mendes.

Por fim, por maioria, modulou os efeitos da decisão, para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ficando ressalvadas da modulação:

(i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; e

(ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral, vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator) e Gilmar Mendes.

Tudo nos termos do voto reajustado do Ministro Dias Toffoli (Redator para o acórdão). Ausentes, justificadamente, o Ministro Nunes Marques e, ocasionalmente, o Ministro Gilmar Mendes, ambos com votos proferidos em assentadas anteriores. Presidência do Ministro Edson Fachin. Plenário, 17.12.2025.

O entendimento firmado em sede de Repercussão Geral é vinculante aos membros deste Conselho, nos termos do art. 98 do RICARF

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

Reconheço que o processo ainda não transitou em julgado, entretanto, a decisão já foi proferida, e ata de julgamento já foi publicada e as teses firmadas, estando abarcadas pela modulação conforme extrato de andamento processual a seguir, de maneira que ignorar o entendimento da Corte Suprema me parece contraproducente, implicando ônus para o Contribuinte e para o Erário.

Não fosse isso, ao menos haver-se-ia que sobrestar o julgamento nos termos do artigo 100 do RICARF, que a seguir transcrevo:

Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo **o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal** e que declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

Parágrafo único. O sobrestamento do julgamento previsto no caput não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado.

O dispositivo regimental exige que o Acórdão, ou seja, a decisão a que chegou o colegiado, tenha sido *proferido*, o que ocorreu na data da sessão de julgamento independentemente da data da publicação do Acórdão.

Essa me parece ser a interpretação mais consentânea com a recente LC 225/25, que em seu art. 3º determina que a Administração tributária deve:

“II - reduzir a litigiosidade;

(...)

V - adequar meios e fins que imponham menor onerosidade aos contribuintes;

(...), e

XII - impulsionar, de ofício, o processo administrativo tributário;”

Pelo exposto, proponho o sobrestamento do feito e, caso vencido, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário afastando a concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Raimundo Pires de Santana Filho**, redator designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio, o colegiado, tutelando entendimento discordante, pelo voto de qualidade, divergiu das conclusões e pugnou em favor: a) do indeferimento da proposta do Relator de sobrestar o julgamento, nos termos do art. 100, do RICARF; e b) de manter o lançamento de ofício da multa isolada sobre as estimativas pagas a menor, cabendo a este Redator, por determinação do Presidente dessa digníssima Turma, redigir o correspondente voto vencedor, que está dividido conforme as questões acima apontadas.

1 DO SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO

1.1 DA INTRODUÇÃO

Ab initio, emerge dos autos a controvérsia, suscitada de ofício pelo Relator, acerca da necessidade de sobrestamento do presente feito, em virtude do julgamento de mérito do Tema 487 de Repercussão Geral pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal². Sustenta o digníssimo

² "1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

signatário do voto vencido a imperatividade da suspensão processual, ao passo que o colegiado, por voto de qualidade, pugnou pelo prosseguimento do julgamento.

Em que pese o esforço argumentativo da combativa defesa, a seguir demonstraremos que, em decorrência do estágio processual em que se encontra o referido paradigma vinculante – com ata de julgamento publicada, porém sem a publicação do respectivo acórdão e, por conseguinte, sem o trânsito em julgado – não constitui óbice ao julgamento de mérito deste processo administrativo fiscal.

Explicando melhor, não merece prosperar a tese vencida de sobrestamento obrigatório, porquanto os dispositivos regimentais e a sistemática processual vigente não conferem amparo à pretensão. Dito isto, passa-se à análise pormenorizada dos fundamentos.

1.2 DA INAPLICABILIDADE DO ART. 98, DO RICAF NA HIPÓTESE *SUB EXAMINE*

Precedeu à proposta do Relator de sobrestar o julgamento, a defesa da tese que pugna pela aplicação do arquétipo jurisprudencial do STF, firmado no Tema 487 de Repercussão Geral, com fundamento no art. 98, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF)³. Impende ressaltar, de plano, que **tal pleito carece de amparo jurídico**.

2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem.

4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras", vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator), André Mendonça e Gilmar Mendes.

Por fim, por maioria, modulou os efeitos da decisão, para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ficando ressalvadas da modulação: (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; e (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral, vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator) e Gilmar Mendes.

Tudo nos termos do voto reajustado do Ministro Dias Toffoli (Redator para o acórdão). Ausentes, justificadamente, o Ministro Nunes Marques e, ocasionalmente, o Ministro Gilmar Mendes, ambos com votos proferidos em assentadas anteriores. Presidência do Ministro Edson Fachin. Plenário, 17.12.2025.

³ Art. 98. **Fica vedado** aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. **O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:**

O referido dispositivo, em seu *caput*, consagra o **princípio da legalidade estrita**, vedando a este órgão julgador administrativo afastar a aplicação da lei. As exceções a essa regra de ouro, por sua natureza restritiva, devem ser interpretadas de forma LITERAL, não admitindo ampliações.

A exceção invocada pelo ilustre Relator se encontra no parágrafo único, inciso II, alínea 'b', do mencionado preceptivo, que autoriza o afastamento da lei quando esta "*fundamente crédito tributário objeto de (...) decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos*".

Com todas as vênias, a elocução do dispositivo é de clareza solar e não deixa margem a dúvidas hermenêuticas. O legislador regimental elegeu, como condição *sine qua non* para a superação da norma legal no âmbito administrativo, a existência de uma decisão judicial qualificada pela autoridade da **coisa julgada material**. O termo "**transitada em julgado**" não é uma expressão fortuita ou um mero formalismo, trata-se de um instituto jurídico de envergadura constitucional (art. 5º, XXXVI, da CF⁴), que confere imutabilidade e indiscutibilidade à decisão judicial, encerrando definitivamente a controvérsia e consolidando o direito de forma estável.

Na espécie, é fato incontroverso que o julgamento do Tema 487 pelo Pretório Excelso, embora concluído em seu mérito, ainda não atingiu esse patamar de definitividade. A ausência de publicação do respectivo acórdão impede o início da contagem dos prazos recursais, notadamente para a oposição de Embargos de Declaração. Este recurso, longe de ser um mero pedido de esclarecimento, possui o potencial de, em certas hipóteses, modificar o julgado (efeitos infringentes) ou, o que é ainda mais relevante para o caso, aclarar pontos cruciais da tese e, fundamentalmente, da modulação de seus efeitos.

Nessa linha intelectual, a aplicação de um precedente cuja eficácia temporal ainda pode ser alterada seria um ato de manifesta imprudência, gerador de grave insegurança jurídica.

Nesse racional, a alegação de que ignorar o entendimento já sinalizado pela Corte Suprema seria contraproducente, implicando ônus ao Contribuinte e ao Erário, não pode prevalecer sobre o princípio da legalidade estrita. A atuação deste Conselho, como órgão da Administração Pública, é pautada pela **vinculação à lei**. A aplicação de um precedente vinculante

(...)

II - fundamento crédito tributário objeto de:

- a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
- b) **Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal** ou do Superior Tribunal de Justiça, **proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos**, na forma disciplinada pela Administração Tributária; **(g.n.)**

⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

não é um ato de discricionariedade ou conveniência, mas um DEVER que nasce quando seus requisitos formais estão plenamente atendidos. O principal desses requisitos é a existência de um **acórdão público e definitivo**.

Ademais, a aplicação de um precedente judicial não se resume à verificação de sua ementa ou do resultado proclamado em ata. Conforme a abalizada doutrina processualista, a aplicação de um precedente exige um complexo exercício de cotejo analítico entre o caso paradigma e o caso concreto, o que demanda o conhecimento aprofundado da *ratio decidendi* (fundamentos determinantes) do julgado. Salvo melhor juízo, tais fundamentos não se encontram na ata de julgamento, que é, por natureza, um documento sintético e informativo do resultado. Indubitavelmente, a *ratio decidendi* é extraída da análise minuciosa dos votos proferidos, dos debates travados em plenário e da redação final do acórdão, que consolida a tese jurídica em seus exatos contornos.

Noutras palavras, tentar aplicar o Tema 487 com base unicamente na ata de julgamento seria como interpretar uma complexa obra jurídica lendo apenas o seu sumário. Questões essenciais, como a definição precisa de "circunstâncias enquadráveis", dos parâmetros para a aplicação ou dos limites exatos da modulação de efeitos, **somente serão conhecidas com a publicação do acórdão**. Qualquer aplicação anterior a esse marco, data a máxima vênia, seria especulativa e, por conseguinte, ilegal, porquanto desprovida da certeza e da segurança que o ordenamento exige para afastar a incidência de uma norma legal vigente.

Destarte, a escolha do legislador regimental pela expressão "**transitada em julgado**" foi deliberada e reflete a prudência necessária à atuação de um órgão administrativo. Visa-se, com isso, garantir que a superação da lei somente ocorra diante de um comando judicial inequívoco, imutável e de conteúdo plenamente cognoscível, protegendo tanto o Fisco quanto ao contribuinte de aplicações prematuras e potencialmente equivocadas de precedentes ainda não estabilizados.

Pelo exposto, **a segurança jurídica, neste contexto, sobrepõe-se a qualquer argumento de pragmatismo ou celeridade**.

1.3 DA CORRETA INTERPRETAÇÃO DO ART. 100, DO RICARF E A IMPOSSIBILIDADE DE SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO

Prosseguindo, no que diz respeito à tese de subsunção ao art. 100, do RICARF⁵, a interpretação proposta pelo Relator, data máxima vênia, não encontra guarida no ordenamento jurídico pátrio quando analisada de forma sistemática. A saber.

⁵ Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos **não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF**, contudo o **sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito**

A exegese da expressão "**acórdão de mérito (...) proferido**" é o cerne da controvérsia. Logo, sustentar que o ato de "**proferir**" se consuma na sessão de julgamento, independentemente da publicação, é adotar uma interpretação literal e isolada que se dissocia da teleologia da norma e da própria teoria geral do processo.

Inquestionavelmente, a estrutura do artigo revela uma clara **gradação: a mera afetação**, ato já público, não autoriza a suspensão; a **obrigatoriedade do sobrestamento**, por sua vez, exige um ato de maior densidade e segurança jurídica, que, por óbvio, não pode ser a simples proclamação de um resultado, sem olvidar que concomitantemente a decisão **deve declarar tal norma inconstitucional**.

Para a correta elucidação da contenda, é imperioso recorrer, em caráter subsidiário, aos ensinamentos do Código de Processo Civil (art. 15 do CPC⁶), que estrutura a sistemática dos precedentes vinculantes e oferece as balizas hermenêuticas para a compreensão dos efeitos dos atos judiciais.

Inicialmente, é mister destacar a distinção doutrinária fundamental entre os **planos da existência, validade e eficácia** dos atos jurídicos processuais. A prolação do julgamento em sessão, com a coleta de votos e a proclamação do resultado, marca o nascimento do ato decisório no **plano da existência**. Todavia, sua aptidão para irradiar efeitos para além do processo em que foi pronunciado, notadamente o efeito vinculante que impõe o sobrestamento de milhares de outros feitos, insere-se no **plano da eficácia externa**, a qual é inequivocamente deflagrada pela **publicação do acórdão**.

Nesse diapasão, o Código de Processo Civil é pródigo em dispositivos que atrelam a produção de efeitos do acórdão à sua publicação. O art. 944 do CPC⁷, dispõe que o acórdão será publicado no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da sessão de julgamento.

Nessa senda, a sinalada norma evidencia que **a sessão e a publicação** são atos distintos e cronologicamente separados, sendo a publicação o ato que formaliza e exterioriza o conteúdo da decisão. Antes da publicação, o que se tem é um **ato existente, porém juridicamente latente em seus efeitos externos**.

ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

Parágrafo único. O sobrestamento do julgamento previsto no caput não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado.

⁶ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

⁷ Art. 944. Não publicado o acórdão no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da sessão de julgamento, as notas taquigráficas o substituirão, para todos os fins legais, independentemente de revisão.

Em termos mais claros, é a **publicação que confere certeza sobre o teor da decisão**, permitindo não apenas a contagem de prazos recursais (art. 1.003 do CPC⁸), mas, principalmente, repiso, a **análise de sua *ratio decidendi* e de seus fundamentos determinantes**.

Nessa quadra, a **sistemática de precedentes obrigatórios**, inaugurada pelos arts. 926 e 927 do CPC⁹, visa garantir a "*estabilidade, a integridade e a coerência da jurisprudência*". Tal desiderato seria frontalmente violado **se os órgãos julgadores administrativos fossem compelidos a sobrestar seus feitos com base em uma mera ata de julgamento**.

⁸ Art. 1.003. O prazo para interposição de recurso conta-se da data em que os advogados, a sociedade de advogados, a Advocacia Pública, a Defensoria Pública ou o Ministério Público são intimados da decisão.

§ 1º Os sujeitos previstos no caput considerar-se-ão intimados em audiência quando nesta for proferida a decisão.

§ 2º Aplica-se o disposto no art. 231, incisos I a VI, ao prazo de interposição de recurso pelo réu contra decisão proferida anteriormente à citação.

§ 3º No prazo para interposição de recurso, a petição será protocolada em cartório ou conforme as normas de organização judiciária, ressalvado o disposto em regra especial.

§ 4º Para aferição da tempestividade do recurso remetido pelo correio, será considerada como data de interposição a data de postagem.

§ 5º Excetuados os embargos de declaração, o prazo para interpor os recursos e para responder-lhes é de 15 (quinze) dias.

§ 6º O recorrente comprovará a ocorrência de feriado local no ato de interposição do recurso, e, se não o fizer, o tribunal determinará a correção do vício formal, ou poderá desconsiderá-lo caso a informação já conste do processo eletrônico. (Redação dada pela Lei nº 14.939, de 2024)

⁹ Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

A aplicação de um precedente não é um ato mecânico de verificação de um resultado, mas, seguramente, um **exercício intelectual complexo** que exige a análise pormenorizada do acórdão paradigma para a realização do cotejo analítico, a verificação de eventuais distinções (*distinguishing*) ou da necessidade de superação (*overruling*). **Nessa cognição, como poderia este Colegiado realizar tal análise sem acesso ao inteiro teor dos votos, aos debates travados e à redação final da tese, que somente se materializam no acórdão publicado???**

É axiomático que a hipótese *sub examine* é emblemática. O Tema 487 trata de matéria complexa, envolvendo limites percentuais para multas tributárias, a observância do princípio da consunção e a modulação de efeitos. Assim, a aplicação de tal precedente, sem o conhecimento integral de seus fundamentos, seria um ato temerário, um verdadeiro "salto no escuro" que, ao invés de promover a segurança jurídica, a comprometeria gravemente. A redação final do acórdão, como dito, pode conter esclarecimentos, delimitações e nuances imprescindíveis para a correta aplicação do entendimento, que não constam e nem poderiam constar da sintética ata de julgamento.

Desse modo, a interpretação sistemática e teleológica do art. 100 do RICARF, iluminada pelos princípios e regras do Código de Processo Civil, conduz à inarredável conclusão de que a expressão "**acórdão (...) proferido**", para fins de deflagrar o sobrestamento obrigatório, deve ser compreendida como **acórdão publicado**. Esta é a única exegese que se harmoniza com o **princípio da publicidade** (art. 93, IX, CF¹⁰), com o **devido processo legal** e, sobretudo, com a **segurança jurídica** que deve nortear a aplicação de precedentes vinculantes.

Para arrematar, por tudo quanto exposto, não havendo, no presente momento processual, a publicação do acórdão de mérito do Tema 487 de Repercussão Geral, **não se encontra preenchido o requisito indispensável para a incidência da norma de sobrestamento obrigatório** prevista no art. 100, do RICARF.

1.4 DA INVIABILIDADE DO SOBRESTAMENTO À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 225/25

Ad argumentandum tantum, cumpre rechaçar, o argumento do Relator de que o sobrestamento do presente feito seria a medida mais consentânea com os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, notadamente aqueles positivados pela recente Lei

¹⁰ Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

(...)

IX todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

Complementar nº 225/25 (instituiu o Código de Defesa do Contribuinte), quais sejam: a redução da litigiosidade (art. 3º, II), a menor onerosidade ao contribuinte (art. 3º, V) e o impulso oficial (art. 3º, XII).

Com a devida vênia, entendo que o efeito prático da suspensão, no presente contexto, é diametralmente oposto. Vejamos.

No que tange à **redução da litigiosidade**, a suspensão do processo representa a sua exata **antítese**. A litigiosidade não se reduz pela paralisação do feito, mas sim pela sua resolução definitiva e célere. Ao sobrestar o julgamento, este Colegiado não extingue o litígio, muito pelo contrário, o perpetua em um estado de latência e incerteza, prolongando artificialmente a pendência que recai sobre a relação jurídico-tributária.

A verdadeira concretização do princípio da redução da litigiosidade reside na entrega de uma prestação jurisdicional administrativa que ponha fim à controvérsia nesta instância, definindo direitos e obrigações e permitindo que as partes, a partir de um comando decisório claro, possam orientar suas condutas futuras, seja pelo cumprimento da obrigação, seja pelo acesso à via judicial. A manutenção de um processo em "banho-maria" processual, aguardando um evento futuro e de contornos ainda incertos, malfez a própria essência da atividade judicante, que é a de compor conflitos.

Ademais, com o máximo respeito, a tese de que o sobrestamento implicaria menor onerosidade ao contribuinte parte de uma premissa equivocada.

A **onerosidade**, no contexto processual, não se resume ao valor pecuniário do crédito tributário em discussão. A incerteza jurídica é, em si, um ônus de grande magnitude. Para o contribuinte, a pendência de um débito fiscal de valor relevante representa um passivo contingente que impacta seu balanço, restringe seu acesso a crédito e exige a manutenção de garantias, por vezes onerosas. A procrastinação indevida da decisão final, longe de ser um benefício, é um **fardo que prolonga a insegurança e os custos indiretos associados ao litígio**. A menor onerosidade, portanto, é alcançada por meio de uma decisão que, em tempo razoável, defina a exigibilidade do crédito, e não pela sua suspensão indefinida.

Outrossim, o **princípio do impulso oficial** do processo administrativo tributário (art. 3º, XII, da LC 225/25) é frontalmente violado pela suspensão injustificada. "Impulsionar" significa mover, dar andamento, conduzir o processo às suas fases subseqüentes até a decisão final. "Sobrestar", por definição, é o ato de paralisar, de estagnar, de abdicar do dever de condução do feito. Acolher o pedido de suspensão sem que haja uma norma cogente que a determine – e, como já exaustivamente demonstrado nos tópicos anteriores, não há – **representaria uma renúncia deste órgão julgador ao seu poder-dever de impulsionar o processo**. A eficiência administrativa, consectário lógico do impulso oficial, demanda que os recursos públicos, incluindo o tempo e a estrutura deste Conselho, sejam empregados para a resolução efetiva dos litígios, e não para a sua gestão passiva em um estado de paralisia.

Em suma, data máxima vênia, a interpretação que o Relator pretende conferir aos princípios da Lei Complementar nº 225/25 certamente não é o melhor juízo, pois **a suspensão do feito, no presente caso: não reduz a litigiosidade, mas a prolonga; não diminui a onerosidade, mas a agrava pela via da incerteza; e não impulsiona o processo, mas o paralisa.**

De outro giro, a correta aplicação de tais princípios, em harmonia com o postulado constitucional da duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII, da CF¹¹), comanda o prosseguimento do julgamento, única via apta a conferir segurança jurídica, eficiência e a efetiva composição do litígio submetido à apreciação deste Conselho.

1.5 DA CONCLUSÃO

Por tudo quanto exposto, a ausência de trânsito em julgado do Tema 487 de Repercussão Geral afasta a incidência do art. 98 do RICARF. Outrossim, a inexistência de acórdão publicado impede a aplicação da regra de sobrestamento obrigatório do art. 100 do mesmo diploma. Por conseguinte, a suspensão do feito, além de carecer de amparo legal, afigura-se contrária aos princípios da eficiência e da duração razoável do processo.

Ex positis, oriento meu voto no sentido de rejeitar o pedido de sobrestamento do julgamento do presente processo, determinando seu regular prosseguimento para análise do mérito.

2 DA COBRANÇA DA MULTA ISOLADA CUMULADA COM A MULTA DE OFÍCIO

No presente processo, a Autoridade Fiscal imputou multa isolada, no percentual de 50% sobre débitos de estimativas de IRPJ e CSLL não recolhidas, com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei 11.488/2007, totalizando o valor de R\$ 37.318.826,44.

O digníssimo Relator afastou a exigência calcado na tese de que como, na espécie, houve a imposição da multa de ofício sobre a o tributo devido e não recolhido, apurado ao final do ano-calendário – conduta-fim -, esta absorveu a multa isolada em comento imposta – conduta-

¹¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

meio - como consequência da aplicação do princípio da consunção, reconhecido pela Súmula Carf nº 105.

Conforme salientamos, por voto de qualidade, este colegiado manteve as exigências em questão, relacionadas às glosas de despesas mantidas. Senão Vejamos.

A priori, é mister destacar que, originalmente, a referida multa isolada foi criada pela Lei nº 9.430, de 1996, que no seu art. 44, previa que ela deveria ser calculada pela aplicação do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL devidas, mas não recolhidas, *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - ... § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - ...

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; (g.n)

Posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, em 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, notadamente o seu art. 14, deu nova redação à referida Lei nº 9.430/1999, reduzindo o percentual da multa de 75% para 50% (cinquenta por cento), sendo este último o percentual utilizado no ora contestado lançamento, como segue:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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. (g.n)

Neste ponto, é de relevo destacar que a novel posituação representou um divisor de águas no que concerne a devida interpretação da aplicação do dispositivo, cuja jurisprudência administrativa levou à edição da Súmula nº 105 do CARF, *ipsis verbis*:

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.*

Do referido epítome, inclusive por destacar no seu teor a referência ao dispositivo antes da alteração aventada, resta manifesto que, até o mês de novembro de 2006, antes, portanto, de entrar em vigor a alteração reproduzida, indubitavelmente era incabível a imposição de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício.

Já em relação ao lançamento de multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal a partir do mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, aplica-se o artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), não se aplicando, por conseguinte, a Súmula CARF nº 105.

Nesta perspectiva, **não assiste razão a Recorrente quando alega que não se pode exigir uma multa isolada pelo não recolhimento da estimativa cumulada com a multa de ofício**, visto que a sanção determinada pelo sistema é notória: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (quando há ausência de pagamentos a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário. Além disso, expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Assim, diferente do que sustenta a Defesa, a inovação legislativa, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2006 (conforme verificado no caso em tela), afastou qualquer incerteza atinente a possibilidade de aplicação concorrente das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que justificam a exigência das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em virtude da ausência de pagamento da estimativa são díspares, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. Além disso, não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

Nota-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, versam sobre pilares fáticos diferentes e autônomos, com distinções claras na materialidade e temporalidade da apuração que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, aplica-se sobre o tributo não pago ou parcialmente pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, cujo fato gerador completa-se ao final do trimestre ou do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado, e é imputada sobre a estimativa não recolhida ou parcialmente recolhida, apurada conforme balanço/balancetes de suspensão elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra "b", do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas. A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o caput não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de

tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratar de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Ademais, é importante reprimir que as decisões do STJ, STF e da Câmara Superior deste Tribunal colacionadas pela Defesa não detêm força para nos vincular.

De outro giro, o entendimento aqui externado encontra amparo tanto na Câmara Baixa, como na Alta deste Tribunal, consoante ementas exemplificativas:

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, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (AC nº 1301-006.749 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 21/02/24)

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

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, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (AC nº 9101-002.438 – 1ª Turma – Sessão de 20/09/16)

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. 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. (AC nº 9101-002.598 – 1ª Turma – Sessão de 10/05/18)

Por derradeiro, e em especial em relação à **suposta aplicação do princípio da consunção**, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate, com o qual pactuo e adoto:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados CONSUNTOS, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado CONSUNTIVO, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, O SUJEITO ATIVO SÓ DEVERÁ SER RESPONSABILIZADO PELO ILÍCITO MAIS GRAVE .

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador

tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe CRIME PROGRESSIVO quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um MINUS em direção a um PLUS . (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

3 DO DISPOSITIVO

Por todo o exposto, **oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário no que toca ao pedido de cancelamento da multa isolada, no percentual de 50%, sobre o não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas.**

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho