



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720193/2014-47
ACÓRDÃO	9101-007.050 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	9 de julho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL BBC PROCESSADORA S.A.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS 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.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência está amparada por paradigmas que julgaram situações fáticas não similares ao do acórdão recorrido. Na decisão recorrida, restou assentado que não houve ágio na operação auditada, ao passo que o paradigma admitido referendou a existência de ágio naquele processo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial Fazenda Nacional e em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa e Luiz

Tadeu Matosinho Machado que votaram por dar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

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, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN - e pela BBC PROCESSADORA S.A. (atual denominação de FIDELITY PROCESSADORA E SERVIÇOS S.A.) em face do Acórdão nº 1401-002.340 (09/04/2018) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA NÃO OCORRÊNCIA

A decisão recorrida foi exaustiva e seus fundamentos foram congruentes e suficientes para o resultado alcançado. O fato de, em algumas passagens, reproduzir as palavras da autoridade fiscal não implica nulidade. É apenas consequência de ter concordado com seus fundamentos.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE QUESTIONAR A FORMAÇÃO DO ÁGIO

A decadência é instituto jurídico que pune o não exercício de um direito. Enquanto inexistir valor a ser lançado, não há direito a ser exercido pela Fazenda Pública, de tal modo que a decadência se afere a partir do fato gerador e não das datas das operações que repercutem na quantificação da exigência tributária.

OPERAÇÕES SEM PROPÓSITO NEGOCIAL.

Nas operações estruturadas em seqüência, o fato de cada uma delas, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto das operações, quando restar comprovado que os atos foram praticados sem propósito negocial.

REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA.

Ágio é despesa, submetida a amortização, submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL, conforme art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

MULTA QUALIFICADA

O dolo capaz de ensejar a aplicação da multa qualificada deve ser específico. Não basta o querer praticar a conduta. Deve haver também a consciência da sua ilicitude. O tema principal da autuação diz respeito a planejamento tributário abusivo, o qual tem sido resolvido de forma casuística pelo CARF e, mesmo nesta casuística, casos similares obtêm soluções díspares. Dessa forma, em face da jurisprudência ainda titubeante, sobretudo na época dos fatos, não é possível afirmar que o contribuinte possuía plena convicção da ilicitude das suas condutas, as quais foram todas formalizadas de forma bastante transparente para uma fácil apreciação das autoridades fazendárias.

MULTA ISOLADA

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.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e a arguição de decadência. Iniciada a discussão em relação ao mérito da autuação, foi levantada pela Conselheira Lívia De Carli Germano questão prejudicial ao seguimento do julgamento, haja vista a existência de processo conexo ainda não definitivamente julgado no âmbito do CARF; decidiu a Turma, por voto de qualidade, não sobrestar o julgamento do presente processo. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Lívia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga. Por unanimidade de votos: a) negar provimento ao recurso: i) em relação à glosa das

despesas com a amortização do ágio na apuração do IRPJ e da CSLL; ii) em relação à glosa de prejuízos fiscais, das bases de cálculo negativas da CSLL e dos prejuízos fiscais não operacionais; b) dar provimento ao recurso para afastar a multa qualificada. Neste ponto a Conselheira Lívia De Carli Germano votou pelas conclusões. Por maioria de votos: a) negar provimento ao recurso em relação aos juros sobre a multa de ofício. Vencida a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga; b) dar provimento ao recurso para afastar a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

A exigência em discussão no processo refere-se a autos de infração de IRPJ e CSLL em decorrência da glosa de despesas com ágio, além de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais e multa de ofício qualificada dos anos-calendário 2010 a 2012.

Remanesce, na atual fase processual, a imposição da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas devidas (recurso especial da Fazenda Nacional) e a possibilidade de deduzir, da base de cálculo da CSLL, despesa com amortização de ágio.

O Sujeito Passivo apresentou Impugnação e a turma julgadora de primeira instância manteve integralmente a autuação fiscal.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário que foi parcialmente provido para, na parte que ainda interessa à presente lide, exonerar a aplicação da multa isolada.

Cientificada do acórdão de recurso voluntário, a PGFN interpôs embargos declaratórios que foram rejeitados pela presidência da turma julgadora, conforme despacho de fls. 3.481 a 3.484.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 22/01/2019 (fl. 3.485) para ciência do despacho de admissibilidade de embargos. O art. 79 do Anexo II do RICARF determina que o *“Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos”*. Portanto, a PGFN foi considerada fictamente intimada em 21/02/2019, e, em 05/02/2019 (fl. 3.508), apresentou, tempestivamente, o Recurso Especial de fls. 3.486 a 3.507.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 3.510 a 3.515 admitiu o Apelo Fazendário nos seguintes termos:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Multa isolada e multa de ofício: absorção ou consunção”

Decisão recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

[...].

MULTA ISOLADA

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.

Acórdão paradigma nº 1202-000.964, de 2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A incidência de multa isolada, aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, não elide a aplicação concomitante de multa de ofício, calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, por observarem previsões legais específicas.

[...].

A recorrente alega que a multa isolada sobre a falta de recolhimento de estimativa não poderia ser exigida após o fim do período anual, quando já se conhece o lucro real; e que não poderia haver a exigência de multa isolada e multa de ofício de 75% exigida juntamente com o tributo, sob pena de haver cumulação de penalidades em decorrência do mesmo fato jurídico. Sem razão, como se demonstrará.

[...].

A tese alegada pela recorrente, de que não incide multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a apuração de multa de ofício sobre o tributo apurado ao final do ano calendário, embora adotada por boa parte dos membros deste Conselho, data venia, não merece ser reconhecida.

[...].

Nesse sentido, a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, de 75% para 50%, veio apenas reforçar essa distinção.

Acórdão paradigma nº 1302-001.080, de 2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

[...].

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p. 512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

[...].

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de normas tributárias, não há, no caso em tela, qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei nº 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do

IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam, ao mesmo tempo, assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Com relação a essa 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.

Enquanto a decisão recorrida entendeu 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*, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1202-000.964, de 2013, e 1302-001.080, de 2013) decidiram, de modo diametralmente oposto, que *a incidência de multa isolada, aplicável na hipótese de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, não elide a aplicação concomitante de multa de ofício, calculada sobre diferenças do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, sendo que a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, [...], veio apenas reforçar essa distinção (primeiro acórdão paradigma) e que o princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, sendo que, ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de normas tributárias, não há, no caso em*

tela, qualquer conflito que justificasse a sua aplicação (segundo acórdão paradigma).

[...]

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, **ADMITO** o Recurso Especial interposto.

No mérito, a Fazenda Nacional requer a reforma do acórdão recorrido em relação a esta matéria, nos termos decididos nos paradigmas indicados.

Intimado em 29/05/2019 (fl. 3.519) da decisão recorrida, do despacho que rejeitou os embargos declaratórios da Procuradoria, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do despacho que o admitiu, o Contribuinte opôs, tempestivamente, Embargos de Declaração que foram rejeitados monocraticamente pelo Presidente do Colegiado *a quo* (fls. 4.139 a 4.158).

Ofertou ainda, em 11/06/2019 (fl. 3.969), as contrarrazões de fls. 3.970 a 3.982, questionando o conhecimento do recurso especial. Para tanto, sustenta que o acórdão recorrido teria sido proferido, quanto à matéria suscitada pela PGFN, em concordância com a súmula CARF nº 105, o que vedaria o conhecimento do apelo fazendário por vedação expressa contida no art. 67, § 3º do Anexo II do RICARF.

No mérito, requer seja negado provimento ao recurso especial com a manutenção da decisão recorrida no que respeita à exoneração da multa isolada.

O sujeito passivo, em 06/12/2019 (fl. 4.165), apresentou recurso especial de divergência (4.166 a 4.187) que teve negado seu seguimento pelo despacho de fls. 5.228 a 5.256.

Inconformado com a decisão, o Contribuinte interpôs recurso de agravo que foi parcialmente acolhido pelo despacho de fls. 5.495 a 5.530 para dar seguimento à matéria “e) Despesa com a amortização do ágio considerada indedutível – Base de cálculo da CSLL” apenas em relação ao paradigma nº 1103-00.630, nos seguintes termos:

Matéria: “e) Despesa com a amortização do ágio considerada indedutível – Base de cálculo da CSLL”.

Sobre o tema, o despacho agravado assim se manifestou (e-fls. 5252 e segs., grifos no original):

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente não logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Isso, porque no caso do primeiro acórdão paradigma (nº 9101-002.310), o Colegiado examina se a despesa com ágio deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL e registra o alcance da discussão, tornando clara a diferença entre as situações tratadas, uma vez que é assim destacado na decisão:

[...]

Assim, já que se tem na decisão paradigma que o entendimento acerca da adição da despesa com a amortização com o ágio poderia ser outro “*caso o fundamento legal da autuação tivesse se dado com base na desconsideração da despesa com ágio (glosa), nos termos do art. 299 do RIR/99*”, e sendo essa a situação verificada no caso do acórdão recorrido, conclui-se que o primeiro acórdão paradigma não se presta a demonstrar divergência de interpretação da legislação tributária.

No que se refere ao segundo acórdão paradigma apresentado (nº 1103-00.630), ao examinar a dedutibilidade de despesa com a amortização de ágio, o Colegiado reconheceu a presença dos elementos necessários à dedução, restando assim demonstrado que, quanto à base de cálculo da CSLL, também nesse caso a situação apreciada no acórdão paradigma difere da tratada no acórdão recorrido. Além disso, não se tem na decisão paradigma qualquer manifestação indicativa de que caso diante do cenário apreciado pelo Colegiado recorrido a turma que proferiu a decisão paradigma decidiria de forma distinta.

Confira-se trecho do voto condutor do segundo acórdão paradigma:

[...]

Dessa forma, conclui-se que o segundo acórdão paradigma não se presta a demonstrar divergência de interpretação da legislação tributária, uma vez que, ao tratar da CSLL, não se manifesta quanto à adição à base de cálculo da CSLL da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível, sendo essa a situação verificada no caso do acórdão recorrido.

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela não caracterização da divergência de interpretação suscitada pela Recorrente, quanto à matéria Despesa com a amortização do ágio considerada indedutível – Base de cálculo da CSLL.

As Agravantes combatem essa decisão, e expõem seus argumentos separadamente para cada um dos paradigmas apresentados.

[...]

As Agravantes prosseguem em suas razões, agora referindo-se ao segundo paradigma (e-fls. 5286 e segs., grifos no original):

Já em relação ao segundo acórdão paradigma (acórdão nº 1103-00.630), entendeu-se, genericamente, que (i) “*a situação apreciada no acórdão paradigma difere da tratada no acórdão recorrido*” e, ainda, (ii) esse julgado “*não se manifesta quanto à adição à base de cálculo da CSLL da despesa com a amortização de ágio considerada indedutível*” (fls. 25 e 27 do Despacho de Admissibilidade).

No entanto, a partir da análise do acórdão paradigma no 1103-00.630, observa-se que aquela C. Turma Julgadora analisou, sim, a questão da

possibilidade (ou não) de a despesa com a amortização de ágio considerada indedutível pela Fiscalização compor a base de cálculo da CSLL, concluindo, por fim, que, "*para fins de CSLL, não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas*" (fl. 17 do acórdão).

Veja-se, nesse sentido, trechos do voto desse precedente, que foram, inclusive, transcritos pela Ilma. Presidente no Despacho de Admissibilidade:

[...]

Desse modo, é evidente que o equívoco cometido no Despacho de Admissibilidade, pois o segundo acórdão paradigma não só analisa a questão da base de cálculo da CSLL como também entende de forma favorável a Agravante.

Considerando que, ao analisar esse argumento de defesa, a C. Turma Julgadora *a quo* entendeu que não assistiria razão à Agravante, determinando que as despesas de ágio, consideradas indedutíveis na apuração do lucro real, também deveriam ser consideradas como não dedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL (fls. 93 a 96 do acórdão recorrido), resta comprovada a divergência jurisprudencial no presente caso.

Demonstradas, portanto, as inconsistências do Despacho de Admissibilidade em relação ao tema em questão e a necessidade de conhecimento do Recurso Especial, requer-se a essa C. Câmara Superior o provimento do presente Agravo.

[...]

Passa-se, então, ao exame do segundo paradigma, acórdão nº 1103-00.630 (e-fls. 4841/4857). Seu sucinto voto condutor, no que se refere ao tema, assim dispõe (grifos não constam do original):

Com relação à dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, registro que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei n. 1.598/77.

A Lei n. 7.689/88 (art. 2º, *caput* e § 1º, "c", "1" a "3") não contempla essa indedutibilidade. Tanto o art. 38 da Lei n. 8.541/92 como o art. 57 da Lei n. 8.981/95, previram expressamente a manutenção da base de cálculo da CSLL, ressalvadas as alterações a ela feitas nessas leis. E nenhuma delas previu a indedutibilidade em comentário. Também as leis posteriores, como as Leis ns. 9.249/95 e 9.430/96 não instituíram essa indedutibilidade para a CSL.

Não há norma legal como a do art. 22 da Medida Provisória n. 2.158/01, que estendeu à CSLL as regras da incompensabilidade das bases negativas de CSLL se, entre a data da apuração das bases negativas e a da

compensação, houver, cumulativamente, mudança de controle e de ramo de atividade, bem como da impossibilidade de compensação das bases negativas de CSLL da sucedida pela sucessora por incorporação, fusão ou cisão.

Já se fixou o entendimento do acórdão recorrido acerca da convergência entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, inclusive amparada no art. 13 da Lei nº 9.249/1995 e no art. 57 da Lei nº 8.981/1995. E, especialmente, da aplicabilidade a ambos os tributos das disposições sobre dedutibilidade de despesas contidas no art. 47 da Lei nº 4.506/1964, base legal do art. 299 do RIR/99.

Pois bem. O exame do segundo paradigma revela decisão frontalmente contrária, ao afirmar a inexistência de previsão legal para a indedutibilidade das despesas em comento (amortização de ágio), no que se refere à CSLL. São expressamente mencionados o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 e a Lei nº 9.249/1995, atribuindo-lhes interpretação distinta daquela esposada pelo acórdão recorrido, e afirmando-se que não contêm previsão de indedutibilidade das referidas despesas para a CSLL.

Observe-se que, tanto no acórdão recorrido quanto no segundo paradigma, a abordagem é exclusivamente de direito, não se observando influência das distintas circunstâncias fáticas nas respectivas decisões.

Em tais condições, os agravos devem ser parcialmente acolhidos, dando-se seguimento ao recurso especial no que se refere a esta matéria “e) Despesa com a amortização do ágio considerada indedutível – Base de cálculo da CSLL”, mas exclusivamente no que se refere ao segundo paradigma, acórdão nº 1103-00.630.

[...]

Constata-se, ante o exposto, a presença dos pressupostos de conhecimento dos agravos e a necessidade de parcial reforma do despacho questionado. Propõe-se, dessa forma, que os agravos sejam:

1) ACOLHIDOS PARCIALMENTE para DAR seguimento aos recursos especiais relativamente à matéria “e) **Despesa com a amortização do ágio considerada indedutível – Base de cálculo da CSLL**”, mas apenas em relação ao paradigma nº 1103-00.630; e

2) REJEITADOS relativamente às matérias: “a) **Teoria do Propósito Negocial**”; “b) **Registro do ágio – resgate de ações**”; “c) **Registro do ágio – respeito à ciência contábil**”; “d) **Simulação**”; e “f) **Erro de fato - Prejuízos fiscais não operacionais**”, prevalecendo, nesta parte, a negativa de seguimento aos recursos especiais expressa pela Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

Cientificada do despacho de admissibilidade em 15/09/2021 (6.584), a PGFN ofertou em 20/09/2021 (fl. 6.599) tempestivas contrarrazões (fls. 6.585 a 6.598), oferecendo resistência à admissibilidade recursal por supostamente não ter sido demonstrada similitude entre os fatos cotejados. No mérito, pugna para que seja negado provimento ao apelo.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Fernando Brasil de Oliveira Pinto**, Relator

1 CONHECIMENTO

1.1 CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O Contribuinte ofereceu resistência ao conhecimento do Apelo Fazendário. Para tanto, afirma que a matéria suscitada teria sido decidida em linha com o preconizado na 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.

Prosegue a Contribuinte afirmando que o recurso especial Fazendário, pelo motivo acima exposto, violaria o previsto no art. 67, § 3º do Anexo II do RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Penso que não assiste razão à Contribuinte.

Embora não haja consenso no âmbito deste Colegiado e demais Turmas de julgamento deste Conselho quanto ao alcance da Súmula CARF nº 105, é inquestionável que a matéria suscitada sofreu importante alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

Diante das modificações promovidas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, este Conselho tem decidido, reiteradamente, que não se aplica o previsto na Súmula CARF nº 105 aos fatos geradores ocorridos a partir de 2007, conforme recente decisão desta mesma Turma Julgadora (acórdão nº 9101-006.539, de 05/04/2023) assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE. A partir do ano-calendário 2007, 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 dos autos, os fatos geradores objeto de autuação fiscal são relativos aos anos de 2010 a 2012, posteriores, portanto, à nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, razão pela qual não se lhes aplica o previsto na Súmula CARF nº 105.

Pelo exposto, e presentes os demais pressupostos de admissibilidade, meu voto é pelo conhecimento do recurso especial Fazendário, nos termos do despacho de fls. 3.510 a 3.515.

1.2 CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

A Fazenda Nacional se insurgiu de modo genérico contra a admissibilidade recursal. Entretanto, há que se analisar se o único paradigma admitido está apto a demonstrar divergência interpretativa a ser solvida por esta CSRF, bem como se eventual decisão tomada por este Colegiado teria utilidade para a Recorrente, diante das demais decisões proferidas pela Turma a quo e que não foram devolvidas para nova apreciação.

O paradigma admitido, acórdão nº 1103-000.630, de 15/03/2012, apresenta os seguintes fatos e fundamentos, no que respeita à matéria em análise ("*e*) *Despesa com a amortização do ágio considerada indedutível – Base de cálculo da CSLL*"):

[...]

O caso dos autos é exatamente o de haver pagamento na aquisição de investimento, gerando-se ágio efetivo e real. Se houve pagamento pelo ágio, é claro que há efetividade econômica do ágio. Mais ainda, no caso em dissídio, nem se trata de ágio interno, pois a aquisição de investimento se deu de terceiros.

Nessa linha, não há se falar em ágio artificial a impedir, por esse fundamento, a assunção do benefício fiscal sob análise.

O fundamento normativo para amortização de ágio em operações de aquisição de participação acionária encontra-se no art. 20 do Decreto-Lei nº. 1.598/77 e no art. 7º da Lei nº. 9.532/97, com as seguintes redações:

[...]

Com relação à dedução das despesas de amortização do ágio, para fins da CSLL, registro que não há previsão legal para a indedutibilidade dessas despesas, tal como é preceituada para o lucro real, pelo art. 25 do Decreto-Lei n. 1.598/77.

A Lei n. 7.689/88 (art. 2º, *caput* e § 1º, “c”, “1” a “3”) não contempla essa indedutibilidade. Tanto o art. 38 da Lei n. 8.541/92 como o art. 57 da Lei n. 8.981/95, previram expressamente a manutenção da base de cálculo da CSLL, ressalvadas as alterações a ela feitas nessas leis. E nenhuma delas previu a indedutibilidade em comentário. Também as leis posteriores, como as Leis ns. 9.249/95 e 9.430/96 não instituíram essa indedutibilidade para a CSL.

Não há norma legal como a do art. 22 da Medida Provisória n. 2.158/01, que estendeu à CSLL as regras da incompatibilidade das bases negativas de CSLL se, entre a data da apuração das bases negativas e a da compensação, houver, cumulativamente, mudança de controle e de ramo de atividade, bem como da impossibilidade de compensação das bases negativas de CSLL da sucedida pela sucessora por incorporação, fusão ou cisão.

Com estas considerações, conheço do recurso voluntário para dar-lhe provimento.

Para o Colegiado paradigma, não há previsão legal que vede a dedutibilidade de despesas com amortização do ágio para apuração da base de cálculo da CSLL. Contudo, obviamente, a Turma Julgadora havia previamente admitido a existência de ágio na operação sob procedimento fiscal. Veja-se:

O caso dos autos é exatamente o de haver pagamento na aquisição de investimento, gerando-se ágio efetivo e real. Se houve pagamento pelo ágio, é claro que há efetividade econômica do ágio. Mais ainda, no caso em dissídio, nem se trata de ágio interno, pois a aquisição de investimento se deu de terceiros. Nessa linha, não há se falar em ágio artificial a impedir, por esse fundamento, a assunção do benefício fiscal sob análise.

O recorrido trilhou outro caminho. Para aquele Colegiado, contrariamente aos fundamentos do paradigma, há sim vedação legal para a dedução de despesa com ágio para apuração da base de cálculo da CSLL. O voto vencedor do acórdão recorrido valeu-se, como fundamento para decidir, do voto expresso no acórdão 9101-003.397, de 05/02/2018, assim ementado, no que respeita apenas à matéria em análise:

REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA.

Ágio é despesa, submetida a amortização, submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL, conforme art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

Portanto, sustenta o recorrido que a despesa com amortização do ágio está submetida, inclusive para a CSLL, ao regramento geral de dedutibilidade de despesas para que possa ser, eventualmente, dedutível.

Tal conclusão, à primeira vista, poderia indicar divergência interpretativa quanto ao tema, já que, para o paradigma, não há previsão legal para a indedutibilidade das despesas com amortização do ágio.

Contudo, há uma distinção essencial entre os dois julgados cotejados. O paradigma, conforme acima afirmado, reconheceu a ocorrência do ágio na operação sob procedimento fiscal.

Para o recorrido, diversamente, restou demonstrado que não houve ágio na operação objeto da auditoria, conforme seguintes excertos do voto condutor do julgado, proferido pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

Pois bem, passamos a analisar cada um dos fundamentos aduzidos pela autoridade fiscal.

Em relação ao primeiro, de fato, é estranho aos títulos de crédito o seu condicionamento a evento futuro e incerto, sobretudo ao vincular partes específicas, pois perdem a possibilidade de circulação independente do negócio que lhes deu origem.

Ademais, os valores consignados nas intituladas "notas promissórias" não podem ser considerados efetivos ativos, muito menos pelo seu valor de face, pois consignam obrigações condicionadas de natureza suspensiva. Nesse caso, esses valores não produzem efeitos econômicos passíveis de serem registrados contabilmente, enquanto a condição não se aperfeiçoar. Não é possível um lançamento de registro de ativo em contrapartida de uma receita ou de outra conta de natureza credora.

[...]

Assim, independentemente das demais razões consignadas no termo de verificação (de ter havido comodato, por exemplo), **as "notas promissórias" não representam um ativo passível de ser registrado como tal e, desse modo, repercutir na geração de ágio** e, por conseguinte, na sua amortização.

Essa razão, por si só, é suficiente para a manutenção da autuação, mas iremos discorrer sobre as outras duas.

Com relação à segunda (o fundamento do ágio não ser a rentabilidade futura), também assiste razão à autoridade fiscal até em decorrência da primeira, mas **vale consignar que a ausência de aquisição de atividade produtiva capaz de justificar o ágio**. Não podemos perder de vista que os três grupos societários se

reuniram numa Joint Venture para reunir esforços operacionais e tecnológicos por parte do Grupo Fidelity e, do lado do banco, a sua carteira de clientes.

Isso está consignado na própria peça de defesa:

[...]

Ora, como justificar que, nessa reunião, surgiu um ágio justamente na Joint Venture (a Fidelity Processamento). Não houve atividade operacional adquirida de um grupo pelo outro grupo a justificar, em favor do adquirente, o registro do ativo com ágio amortizável, sobretudo por acabar no patrimônio, mediante as passagens artificiais de reorganizações societárias; conseqüentemente, não houve confusão do adquirente com o adquirido para justificar a amortização.

O "filme" não revela tais acontecimentos.

No tocante à terceira, vale consignar as razões da decisão recorrida:

[...]

As ações da Fidelity foram entregues pelo valor de R\$ 54 milhões, devendo ser contabilizadas pelo mesmo montante, consoante prevê a lei: conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital. O registro deve se dar pelo valor da operação, nada mais.

Eventual investimento registrado a maior na contabilidade da investidora/sócia deveria ser reconhecido como perda no momento da extinção do investimento por meio da devolução de capital. Até porque, recebendo ela (Holdco) bens no valor de R\$ 54 milhões para a devolução de sua participação, o ágio registrado de R\$ 133 milhões relativamente ao investimento na empresa Celta Holdings, motivado pelas notas já questionadas e pelas ações da própria Fidelity, somente fez exposta a situação questionável em que contabilizado.

*Como as perdas auferidas pela empresa Holdco, ainda que gerassem prejuízos no período em que incorridas, não poderiam ser amortizadas por sua incorporadora (Fidelity Processadora, em 2009), **não há que se falar de ágio amortizável no presente processo.** (destaques ora acrescidos)*

A Turma Julgadora concluiu, portanto, que não há ágio amortizável no presente processo e esta decisão é definitiva, já que a única matéria devolvida a este Colegiado diz respeito à existência, ou não, de previsão legal que restrinja a dedutibilidade de despesa com amortização do ágio para apuração da base de cálculo da CSLL.

Se não há ágio, a discussão quanto à existência ou não de requisitos legais para dedutibilidade das despesas com sua amortização para fins de apuração da CSLL é irrelevante, já que não aproveitaria à Contribuinte, posto inexistente o ágio. Se este não existe, não se vislumbra hipótese que possa admitir despesa com amortização de algo que não se materializou faticamente, tampouco se comprovou processualmente.

Tal conclusão também se deu, por unanimidade de votos, no Acórdão nº 9101-006.758¹ (sessão de 03/10/2023 - Edeli pelas conclusões). Confirma-se a conclusão do voto do relator (Toselli):

Como se percebe, uma análise mais atenta das razões de decidir do acórdão ora recorrido denota que a CSLL, na realidade, restou mantida como reflexo do IRPJ em situação fática de inexistência da própria despesa de ágio, circunstância esta que impede a comparabilidade com os *paradigmas* (Acórdãos **1301-002.280** e **1103-00.630**²), afinal estes precedentes trataram de analisar os efeitos de ágio efetivamente pago na aquisição de investimentos.

Em face, então, dessa dessemelhança fático-jurídica, o conhecimento recursal resta prejudicado ante a não caracterização do necessário dissídio.

Pelo exposto, o conhecimento do recurso especial do Contribuinte quanto à matéria admitida não lhe traria qualquer proveito, já que, ainda que o Colegiado considerasse que não há previsão legal para a indedutibilidade da despesa com amortização do ágio para apuração da base de cálculo da CSLL, não haveria como se calcular a amortização, tampouco a despesa, posto inexistente o ágio, conforme decidiu, em caráter irreversível, o acórdão recorrido.

Pelo exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

2 MÉRITO

2.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A questão suscitada pela Fazenda Nacional é matéria objeto de apreciação frequente por este Colegiado, qual seja, a possibilidade de exigência concomitante da multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ/CSLL devidos por estimativa e da multa de ofício, esta incidente sobre o resultado final do respectivo período de apuração.

Insurge-se a Recorrente contra a decisão *a quo* que considerou incabível a cobrança da multa isolada concomitante com a multa de ofício, ao argumento de que isto representaria uma dupla penalização sobre a mesma base de cálculo, em violação ao entendimento da Súmula CARF nº 105 e ao princípio da consunção ou absorção.

¹ Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

² Nesse trecho referido julgado, equivocadamente, citou-se esse paradigma como sendo o número 1103-000.630, quando o correto é 1103-00.630.

Nos presentes autos discute-se o lançamento, de tributos e penalidades, relativo aos anos-calendário 2010, 2011 e 2012.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento.

Desse modo, a partir da estimativa devida referente ao mês de dezembro de 2006, cujo vencimento se deu em 31/01/2007, a penalidade isolada aplicada no lançamento de ofício encontra-se prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confirma-se a nova redação do dispositivo em questão:

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.

[...]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (“*serão aplicadas as seguintes multas*”, “*I...II*”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”, valorada em 75% “*sobre a*

totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

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. E também 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.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

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.

Em complemento, 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:

“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*.³

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.

³ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

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.⁴ (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.”

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

3 CONCLUSÃO

Isto posto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, e por NÃO CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, redator designado

⁴ Idem, Idem

Com a devida vênia, ousou discordar do voto do ilustre relator apenas quanto à exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício.

A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda possui celeuma.

Com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: *“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.”*

Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até dezembro/2006.

Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial, na linha do que argumenta a Recorrente, que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela que conclui pela possibilidade jurídica da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas, mesmo nos casos em que também houver sido formulada exigência de multa de ofício em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no final do mesmo ano de apuração.

Por essa linha de pensamento, o Legislador teria prescrito sanções autônomas e inconfundíveis, autorizando ao fisco, na hipótese do contribuinte deixar de recolher estimativas mensais de IRPJ e CSLL, inclusive aquelas apuradas de ofício e, paralelamente, não recolher integralmente estes mesmos tributos no final do período de apuração, aplicar as duas sanções concomitantemente (multa de ofício sobre o IRPJ/CSLL devidos e não recolhidos + multa isolada sobre as estimativas “em aberto”).

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela MP nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007):

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.

Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a *multa de ofício de 75%* prevista no inciso I é aplicável nos casos de falta de pagamento de imposto ou contribuição, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Já a *multa isolada de 50%*, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que as estimativas são meras antecipações do tributo devido, não figurando, portanto, como tributos autônomos. A propósito, dispõe a Súmula CARF 82 que “*após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*”.

Também não nega-se que o não recolhimento das estimativas e o não recolhimento do tributo efetivamente devido são infrações distintas, como foi reconhecido pela própria lei nos incisos I e II acima transcritos. Todavia, e este é o ponto central para a discussão, quando ambas as obrigações não foram cumpridas pelo contribuinte, o princípio da absorção ou consunção impõe que a infração pelo inadimplemento do tributo devido prevaleça, afinal o dever de antecipar o pagamento por meio de estimativas configura etapa preparatória para o dever de recolher o tributo efetivamente devido, este sim o bem jurídico tutelado pela norma.

Adotando, então, uma interpretação histórica e sistemática dos referidos dispositivos legais e Súmulas, verifico que a alteração legislativa mencionada não possui qualquer efeito na aplicação da Súmula CARF nº 105 para fatos geradores posteriores a 2007.

Isso porque a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permitiria punir o contribuinte em duplicidade, em clara afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins⁵, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Esse posicionamento, diga-se, foi ratificado em outros julgados, conforme atesta, também de forma exemplificativa, a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

⁵ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **Resp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).
2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).
3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.
4. Recurso especial provido.

A propósito, em Sessão de 1º de setembro de 2020, esta C. Turma, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em julgamento do qual o presente Relator participou, afastou a concomitância das multas de ofício e isolada para fatos geradores posteriores a 2007.

Do voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

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 inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inoccorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)

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

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

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

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser

aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra⁶.

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 *atos geradores* colhidos no lançamento de ofício.

Digna de nota, também, é a declaração de voto constante desse mesmo Acórdão, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, da qual transcrevo o seguinte trecho:

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.

⁶ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

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.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas

funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”. E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime

progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 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.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Nesse sentido, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que as multas isoladas não têm cabimento, devendo ser exoneradas, tal qual decidido no acórdão recorrido.

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli