



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12571.720074/2016-46  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-006.617 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 13 de junho de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CESCAGE CENTRO DE ENSINO SUPERIOR DOS CAMPOS GERAIS LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011, 2012

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAS. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO OU ABSORÇÃO.

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. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício, restando as multas isoladas absorvidas por esta. Em se tratando de penas, a punição pela infração-meio é absorvida pela penalidade aplicada à infração-fim.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano. Votou pelas conclusões do voto vencedor o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

Cuida-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de n.º 1401-006.014, proferido em 18 de novembro de 2021. Por meio desta decisão, o Colegiado da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamentos deu parcial provimento ao recurso voluntário manejado pela contribuinte, ora recorrente, afastando, então, a exigência de multa isolada, em concomitância com multa de ofício.

Este julgado recebeu a seguinte ementa:

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

Exercício: 2011, 2012

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO APRESENTADO PELO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO.

Considera-se preclusa a matéria não impugnada e não discutida na primeira instância administrativa, em conformidade com o disposto no art. 17 do Decreto 70235/72.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

A arguição, em Recurso Voluntário, de matéria não levada à apreciação da instância inferior, consubstancia a preclusão consumativa e o seu conhecimento, pelo órgão *ad quem*, caracteriza supressão de instância.

Portanto, as matérias não levadas à apreciação da DRJ não devem ser conhecidas pelo CARF, salvo se tratando de prova nova ou diálogo com a decisão recorrida, o que não se verifica.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA PELA DRJ. INOCORRÊNCIA.

O processo administrativo tributário é informado pelo princípio do livre convencimento motivado, o qual permite ao julgador que analise o caso concreto à luz da legislação pertinente e firme seu convencimento a partir da prova constante dos autos, devendo relatar os fundamentos de sua decisão e os motivos que o levaram a determinada conclusão.

Estando a DRJ convencida que o processo estava pronto para julgamento não teria porque convertê-lo em diligência. Não se trata de um direito subjetivo do contribuinte.

**PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se falar de nulidade do lançamento.

**OMISSÃO DE RECEITAS. FORMA DE APURAÇÃO.**

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

**DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA DEVIDA.**

Deve ser mantida a glosa de despesas que, tanto na fase fiscalizatória quanto impugnatória, não tenham sido devidamente comprovadas com documentação hábil e idônea de autenticidade incontestável.

**LANÇAMENTO DECORRENTE**

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento decorrente com os quais compartilha o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso.

**APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.**

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

**CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. *RATIO DECIDENDI* INALTERADA. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105.**

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. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

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

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

Em síntese, a interessada foi autuada em razão de diversos fatos infracionais apontados no curso da ação fiscal, notadamente, omissões de receitas, glosas de despesas, glosa de exclusões do lucro líquido e, ao que interessa ao presente julgamento, falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais. Em razão disto, foram exigidos créditos tributários afeitos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, além de multa de ofício e multa isolada.

As multas de ofício concernentes ao IRPJ e à CSLL alçaram a monta, respectivamente, de R\$ 1.441.534,76 e R\$ 531.912,44, ao passo que o total relativo às multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais alcançaram o importe de R\$ 287.688,65, quanto ao imposto, e R\$ 107.887,90 no que tange a contribuição. E, como já destacado, a decisão ora recorrida afastou, precisamente, estes dois últimos valores.

Irresignada, a Fazenda Nacional, por meio da D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN -, se valeu do presente recurso especial para sustentar a ocorrência de dissídio jurisprudencial em relação, precisa e exclusivamente, à multa isolada em concomitância com a multa de ofício. Para tanto, apontou como paradigmas de n.ºs 9101-002.414, de 17/08/2016 e 1401-000.761, de 10/04/2012.

O apelo fazendário foi admitido pelo r. despacho de admissibilidade de e-fls. 7.840/7.851, todavia, apenas quanto ao primeiro acórdão comparado - 9101-002.414 – já que o segundo paradigma indicado havia sido objeto de reforma antes mesmo da interposição deste remédio.

Ainda que cientificados, o sujeitos passivos não ofereceram contrarrazões.

Este é o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

### **I ADMISSIBILIDADE.**

O recurso é tempestivo e, no mais, preenche dos demais requisitos objetivos e extrínsecos previstos pelo art. 67 do anexo II do RICARF.

Noutro giro, e sobre a demonstração da divergência, vale destacar que a matéria aqui analisada é eminentemente jurídica, não desafiando quaisquer inferências sobre fatos específicos do processo de sorte que este Relator se contenta com as razões de admissibilidade sustentadas pelo r. despacho de e-fls. 7.840/7.851.

Cumpra apenas registrar que o paradigma de n.º 9101-002.414 tratou da exigência de multas isoladas após o advento da MP 351/2007 e alteração emendada no art. 44 da Lei 9.430/96

tendo, inclusive, por isso, afastado, explicitamente, a aplicação do verbete da Súmula/CARF de nº 105. Dito assim, fica mais que evidente a suficiência desta decisão para atestar o dissídio.

E, sem maiores digressões, o recurso especial da Fazenda Nacional deve ser admitido.

## **II MÉRITO. SOBRE A IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE MULTA ISOLADA EM CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.**

A questão relativa à cumulação de penalidades (isolada e de ofício e, ainda, a cobrança daquela primeira após o encerramento do exercício) não é nova e já foi objeto de reiteradas decisões dos Órgãos Colegiados deste CARF. E o fato é que semelhantes alegações não encontram guarida na própria legislação que, neste particular é, e era, mesmo antes do advento da Lei 11.488/07, clara com o sol de estio.

Com efeito, e admito, no passado, me filiei ao entendimento esposado pelo D. Relator e, por isso, vinha decidindo pela impossibilidade da cobrança concomitante das multas preconizadas pelos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/96, aplicando, mesmo após a edição da Lei 11.488/2007, os preceitos da Súmula 105 deste CARF.

Verdade seja dita, minha análise da tese, no passado, se pautava muito mais por um senso de justiça (numa acepção eminentemente político-moral), especialmente porque, na maioria dos casos que me foram postos para decidir, a falta de recolhimento das estimativas não se dava por opção dos contribuintes, mas, isto sim, como consequência de glosas intentadas pela fiscalização (aliás, como ocorrido do no presente processo). Lembrando que a multa isolada tinha por fim a apenação da conduta negativa do contribuinte, tendente ao descumprimento de uma obrigação acessória (a antecipação do tributo não se conforma com a obrigação principal), considerava injusta tal imposição e, por isso mesmo, abarcava, também, a teoria da encampação (ou consunção).

Todavia, e mesmo antes da modificação realizada pela já citada Lei 11.488/2007, é inegável que a norma jurídica sempre contemplou explicitamente a possibilidade de imposição cumulada das duas penalidades (algo que, todavia, também se verificava na redação original da Lei 9.430). E isto, vejam bem, tornou-se ainda mais claro particularmente para este julgador quando instado a analisar a alegação de alguns autuados quanto a impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário... Peço vênica para transcrever, abaixo, a redação atual do art. 44, inciso II, da Lei 9.430:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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.

Notem que o artigo não se utiliza da partícula alternativa "ou" para qualificar as penalidades ali descritas, nem tampouco vincula a multa isolada à multa de ofício, algo que, hoje vejo, também se observava no § 4º da Lei 9.430 em sua redação originária. E, mais que isso,

afirma textualmente a exigência da penalidade isolada, **mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**, do que se extrai duas conclusões:

a) a apuração de prejuízo ou base de cálculo negativa somente se faz ao fim do exercício, sendo ilógico pretender a inaplicabilidade da multa isolada após o seu encerramento (até porque, tornaria materialmente impossível a exigência desta penalidade);

b) ao asseverar que, mesmo se verificando prejuízo ou base de cálculo negativa, isto é, mesmo que não verificado tributo a pagar (que se apura apenas com o decurso do exercício), a multa será devida... por óbvio, se não houver prejuízo, e, portanto, verificar-se obrigação de se pagar a exação, com mais razão, a penalidade isolada deverá ser aplicada.

A partir da conclusão apresentada em “a”, supra, afasta-se, desde logo, a correção da tese acerca da impossibilidade de aplicação da multa isolada após o término do exercício, ou, de outra sorte, a expressão “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal*” ecoaria no mais absoluto vazio... Vale lembrar que a letra da lei (seu sentido semântico-sintático) não dá azo à processos hermenêuticos que lhe restrinjam a aplicação. A interpretação gramatical só pode ser ultrapassada se a linguagem empregada for imprecisa ou resultar numa conclusão absurda (contrária ao próprio sistema), desafiando, pois, o uso de outros instrumentos interpretativos, como, alias, pontua Humberto Ávila:

Em segundo lugar, a classificação dos argumentos não pode ser inflexível, porque, antes da interpretação, também não se sabe qual dos argumentos será mais seguro ou mesmo qual deles será pertinente à decisão de interpretação. Em alguns casos, serão os elementos linguísticos e sistemáticos que irão decidir qual das alternativas interpretativas deverá ser escolhida; em outros, pela vagueza desses elementos, só os argumentos históricos é que poderão resolver a questão interpretativa. E assim sucessivamente. É dizer: a pertinência dos argumentos depende do próprio problema posto à prova.<sup>1</sup>

Se, contudo, a interpretação gramatical (que, para alguns, como Dennis Patterson<sup>2</sup>, não se trata, objetivamente, de interpretação) apresenta um resultado factível, qualquer outra construção hermenêutica será tida e havida como sofística ou falaciosa (pois a premissa - sentido semântico das palavras - não se conformará com as conclusões).

Outrossim, e particularmente quanto ao problema da concomitância das penalidades, a conclusão declinada em “b” não deixa, e não deixava, mesmo na redação original do aludido preceptivo, margens para elucubrações adicionais. Mais uma vez, a luz do sentido eminentemente semântico-gramatical da norma, a única interpretação possível é de que a predita multa será exigida, havendo ou não tributo a pagar ao final do exercício financeiro, impondo-se, neste particular, a cumulação das aludidas penalidades que, repise-se, tem como fatos gerados, situações absolutamente díspares – a multa isolada pune o descumprimento da obrigação acessória, ao passo que a multa de ofício apena o não recolhimento do tributo, propriamente (obrigação principal).

E, ainda, com todas as vênias possíveis aos defensores de uma posição oposta, mas teoria da consunção, natural do direito penal, não encontra guarida no direito tributário

<sup>1</sup> ÁVILA, Humberto. Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico in Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, vol. 19, março/2001, p. 170.

<sup>2</sup> PATTERSON, Dennis. Meaning, Mind and Law. Ashgate: Law Series, Tom D. Campbell, 2008, pp. 50 e ss.

(posição que, agora, assumo). Ambas disciplinas primam pela legalidade estrita e, diferentemente da esfera criminal, cuja legislação prevê, expressamente, a aplicação desta teoria ao concurso de crimes, o sistema fiscal tributário não contém semelhante disposição. "*Pau que dá em Chico, dá em Francisco*"! Se entendo e defendo a legalidade estrita para afastar exigências que rompem com a ordem legal (em decorrência de uma qualificação econômica dos fatos, v.g.), não posso dela me afastar para validar teses construídas à margem do sistema legal, tão só para favorecer o contribuinte.

A Lei 9.430, tanto em sua redação original, como posta atualmente, não comporta as interpretações restritivas que fundamentaram a edição da Súmula 105.

Ainda assim, vejo, hoje, que havia incorrido num erro de premissa em votos passados. E explico.

De fato, a Lei 11.488/07 não trouxe modificações materiais de relevo; a nova redação, senão pelo remanejamento dos incisos e parágrafos do art. 44, não alterou a essência (o aspecto material) da regra de incidência das penalidades, mantendo, inclusive, as mesmas expressões que estavam contidas no predito art. 44 antes de sua edição. O que este Conselheiro se propôs a defender é que, *venia concessa*, a própria Súmula 105 trazia em seu bojo pressupostos que, no foro próprio do processo administrativo, não podiam ser sustentados. E como este verbete não foi editado e pensado a luz das modificações supra referidas, mesmo que cosméticas, não há ali nada que vincule este Conselheiro ao seu conteúdo, de sorte a atrair para o caso a regra inserta no art. 45, VI, do Regimento Interno do CARF.

A revisão, agora intentada, tem esteio na alteração da norma em exame e mesmo que o seu conteúdo seja senão idêntico, ao menos similar àquela sobre o que se debruçou a predita Súmula, é inegável que trouxe uma nova realidade jurídico-normativa que, caso vigente antes da edição daquele verbete, poderia resultar numa análise totalmente distinta (e sua não aplicação boa parte dos Conselheiros que compõe os quadros deste órgão é prova irrefutável disso). Em outras palavras, ainda que a Lei 11.488/07 não tenha se proposto a aclarar a redação do art. 44 da Lei 9.430/97, é fato que ela introduziu um novo cenário jurídico sobre o que, quando menos, impunha-se uma revisão da própria Súmula para deixar claro a sua extensão e aplicabilidade à esta nova realidade, ou não...

O fato, e insista-se, é que, como demonstrado alhures, este Julgador já não concordava com o entendimento consolidado naquela Súmula e se via compelido à sua observância, apenas, por força do RICARF. Com a publicação da nova Lei, mesmo que desprovida de alterações substanciais (reprise-se, fazendo modificações meramente formais), a aplicação daquele enunciado deixou de ser obrigatória, precisamente por não estar compreendido, em seu verbete, a nova redação proposta. A imposição concomitante das duas penalidades se impunha, mesmo que, sob o prisma teórico, pudesse encerrar questionamentos.

E, notem, não estou dizendo que a aludida concomitância não mereça críticas! Não abandonei o sentimento visceral que guiou minhas decisões no passado e continuo a considerar "injusta" a imposição de duas penalidades que, não raro, decorrem de um mesmo grupo de eventos conectados, sem que se observe a efetiva intenção do agente em descumprir, por exemplo, a obrigação acessória. E, mais que isso, entendo que a cominação das penalidades

em testilha, de forma cumulada, fere o princípio da proporcionalidade e, ato contínuo, a garantia constitucional do não-confisco (art. 150, IV, da CRF88)<sup>3</sup>.

Como é sabido, entretanto, a validade da norma legal, a luz do texto constitucional, não encontra, nesta seara, o foro próprio para seu questionamento.

Até que haja um definitivo e concreto posicionamento da Jurisprudência Judicial sobre o tema, o fato é que a Lei 9.430 permanece incólume e plenamente aplicável. Nesta esteira, se até o advento da Lei 11.488/07 a observância ao verbete da Sumula 105 era impositiva, com a redação atual do art. 44, I e II, não vejo como refugir à literalidade do texto legal, sendo cabível, pois, com todas as críticas morais e de validade constitucional cabíveis, a exigência cumulada das penalidades.

Por tais razões, merece provimento o recurso especial em exame.

### III CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por CONHECER do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, lhe DAR PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

### Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano, redatora designada.

Fui designada para redigir o voto vencedor e esclarecer as razões pelas quais deve ser mantido o acórdão recorrido quanto ao cancelamento das multas isoladas cobradas nos anos-calendário em que houve a cobrança da multa de ofício sobre o valor do ajuste anual.

Na vigência da redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996, o tema da cobrança concomitante das multas isoladas e a multa de ofício devida ao final do ano-calendário havia sido pacificado neste CARF, nos termos da Súmula 105, que diz:

---

<sup>3</sup> Que, frise-se, não pode ser interpretado a partir de uma comparação simplista entre o valor das penalidades e o montante do tributo apurado (ainda que seja possível afirmar que esta cumulação tenha o potencial de ultrapassar as importâncias atinentes ao imposto ou contribuições porventura exigidas). Este exame, e como destacado por mim, tem que ser balizado pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, mormente quando, insista-se, quase sempre, as exigências da multa isolada não decorram de uma intenção deliberada do contribuinte de não recolher as respectivas estimativas.

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.

A MP 351/2007, posteriormente convertida na Lei 11.488/2007, alterou a redação do artigo 44 da Lei 9.430/1996, prejudicando a aplicação direta da Súmula CARF 105, na medida em que o enunciado faz referência textual à redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 (“lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996”).

Não obstante, para as multas isoladas cobradas de 2007 em diante, muito embora a Súmula CARF 105 não possa ter aplicação direta, tenho orientado meus votos no sentido de que o seu racional permanece válido – por exemplo no acórdão 9101-005.692, de 13 de agosto de 2021.

Isso porque, como bem observou o acórdão recorrido, da lavra do i. Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, a despeito de ter sido conferida uma nova redação para o texto do artigo 44 da Lei 9.430/1996, não foi alterada a *norma jurídica* subjacente a respeito da aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas. Neste sentido, a *ratio decidendi* adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996, e consolidada na Súmula CARF 105, não foi afetada pela *alteração do texto* promovida pela Lei 11.488/2007.

Assim, as razões de decidir que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 não de ser aplicadas também para fatos ocorridos após a edição da Lei 11.488/2007.

De fato, os precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF 105 indicam que, embora se trate de penalidades por descumprimento de deveres distintos (descumprimento do dever de antecipar estimativas *versus* descumprimento do dever de pagar o ajuste anual), 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 deve ser *absorvida* pela pena aplicável à infração-fim.

Em seu voto no acórdão 9101-005.824, o i. Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli muito bem apontou os pontos em comum quanto ao entendimento dos julgadores desta 1ª Turma da CSRF que concluem que, mesmo após a alteração legislativa trazida pela Lei 11.488/2007, ainda não poderia haver a cobrança concomitante das multas isolada e 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 n.º 11.488/2007 (conversão da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007) ao art. 44 da Lei n.º 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 n.º 9.430/96, com a redação dada pela MP n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 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 quanto à 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 Martins<sup>4</sup>, 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.*

<sup>4</sup> Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

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

*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).*

*E mais recentemente, 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 n.º 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 n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para mudar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.*

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

*E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105.*

*Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão n.º 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 n.º 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 obra<sup>5</sup>.*

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

*Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF n.º 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo*

---

<sup>5</sup> Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

*duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.*

*Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.*

(...)

*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.*

*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 antes-fato 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-se 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, considero indevida a cobrança de multa isolada.*

Ante o exposto, oriento meu voto para negar provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano