



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.729918/2014-44
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.618 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 14 de junho de 2023
Recorrente CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre as decisões comparadas (*acórdão recorrido x paradigmas*) impede a caracterização do dissídio, prejudicando o conhecimento recursal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “concomitância da multa de ofício com a multa isolada sobre as estimativas apuradas”. No mérito, acordam em: (i) relativamente às multas isoladas referentes ao IRPJ, 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, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões do voto do relator o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes; (ii) relativamente às multas isoladas de CSLL, 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, deu-se provimento parcial ao recurso para cancelar parcialmente a exigência de multas isoladas na parte em que as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício forem coincidentes, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar-lhe provimento. Em primeira votação, votaram por negar provimento ao recurso os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, por dar provimento ao recurso os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto, e, por dar provimento parcial ao recurso o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Nos termos do art. 60 do Anexo II do RICARF, em votações sucessivas, confrontando-se as soluções menos votadas, prevaleceu o provimento parcial ao recurso, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto, entendimento que, em última votação, prevaleceu, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

Participaram da sessão de 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 em exercício).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-006.618 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 15504.729918/2014-44

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 4.867/4.893) interposto pela contribuinte em face do **Acórdão n.º 1401-004.213** (fls. 4.765/4.799), o qual recebeu a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2010, 2011

IRPJ. CSLL. LUCRO REAL. EXCLUSÕES. GLOSA DE DISPÊNDIOS COM PESQUISAS E DESENVOLVIMENTO DE INOVAÇÕES TECNOLÓGICAS. PARECER DO MINISTÉRIO DA CIÊNCIA, TECNOLOGIA E INOVAÇÃO - MCTI RECONHECENDO O DIREITO AO BENEFÍCIO. COMPETÊNCIA DE ANÁLISE.

A pessoa jurídica beneficiária do incentivo de que trata o art. 19 da Lei nº 11.196/2005 fica obrigada a prestar ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação - MCTI informações sobre seus programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. Compete ao MCTI analisar o enquadramento nos critérios de benefício, não cabendo à Receita Federal questionar as suas conclusões. O parecer técnico emitido pelo Ministério da Ciência e Tecnologia vincula a Receita Federal, uma vez que aquele órgão é que tem a competência legal para opinar sobre matéria técnica a ele afeita. Artigo 14, do Decreto nº 5.798, de 2006.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010, 2011

CSLL. REGRAS DE DEDUTIBILIDADE. APLICAÇÃO.

Aplicam-se à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as disposições gerais de dedutibilidade das despesas operacionais veiculadas pelo artigo 47 da Lei nº 4.506/64, por força do disposto no artigo 57 da Lei nº 8.981/95.

PATROCÍNIO CULTURAL/ARTÍSTICO. LEI ROUANET. DESPESAS. GLOSA.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real não poderão deduzir como despesa operacional o valor da doação ou do patrocínio como incentivo de atividades culturais. Este impedimento é válido também para a apuração da CSLL, uma vez que aplicam-se a esta contribuição as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (artigo 57 da Lei 8.981, de 1995). O comando deste artigo é inequívoco ao projetar sobre a CSLL as vedações que devem ser respeitadas no cálculo do IRPJ.

MULTAS INDEDUTÍVEIS. GLOSA.

As multas decorrentes de infração às normas de natureza não-tributária, tais como as decorrentes de leis administrativas, penais, trabalhistas, etc, embora não se caracterizem como fiscais, são indedutíveis na determinação da base de cálculo da CSLL por não se enquadrarem no conceito de despesa operacional dedutível e não atenderem ao disposto no art.299 do RIR/99, que condiciona a dedutibilidade das despesas que sejam usuais e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

TRIBUTOS. EXIGIBILIDADE SUSPensa. AÇÃO JUDICIAL. DESPESA. PROVISÃO. INDEDUTIBILIDADE.

O fato de a exigibilidade de um tributo ser incerta, por ainda pender de decisão judicial, implica a necessária suspensão desta exigibilidade, nos termos do art.151 do CTN, enquanto não prolatada tal decisão. Uma vez submetida a exigibilidade do crédito

tributário ao juízo federal, o Fisco encontra-se tolhido em seu poder-dever de cobrá-lo amigavelmente ou de inscrevê-lo em dívida ativa. De forma que o registro contábil deve refletir esta incerteza, por meio de sua inclusão dentre as provisões as quais, por expressa vedação do artigo 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, não podem ser deduzidas no cômputo da base de cálculo da CSLL, exceto pelas ressalvas concedidas por este mesmo dispositivo legal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei n.º 9.430 / 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula n.º 105 do CARF aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei n.º 9.430 / 1996, que foi alterada pela MP n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.489/2007.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

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.

No recurso especial, sustenta a contribuinte existir divergência jurisprudencial em relação a quatro matérias: **(i)** “*ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DOS VALORES DAS DOAÇÕES E PATROCÍNIO DE CARÁTER CULTURAL E ARTÍSTICO*”; **(ii)** “*ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DOS VALORES DAS MULTAS INDEDUTÍVEIS (PUNITIVAS)*”; **(iii)** “*ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DOS VALORES DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa (DEPÓSITOS JUDICIAIS)*”; e **(iv)** “*MULTA ISOLADA PELA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES MENSAIS (cumulatividade com multa de ofício)*”.

Despacho de fls. 4.947/4.966 deu parcial seguimento ao recurso, nos seguintes termos:

(...)

Terceira divergência suscitada – “*ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO DA CSLL DOS VALORES DE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa (DEPÓSITOS JUDICIAIS)*”

Indicado como paradigma o acórdão n.º 107-09.534, do qual se extrai:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2000

CSLL DISCUTIDA JUDICIALMENTE - NATUREZA DA CONTA PASSIVA

Não pode o fisco transformar uma conta de passivo real em conta de provisão, cujo conceito contábil não se amolda às obrigações decorrentes de lei, caso dos tributos, somente pelo fato de, momentaneamente, estar a exação com exigibilidade suspensa.

Inaplicável, portanto, o inciso I do art. 13 da Lei 9.249/95 para fazer incidir o art. 2º da Lei 7.689/88. (...)”

Ainda que o paradigma acima analisasse hipótese de juros sobre tributos com exigibilidade suspensa, é certo que manifestou entendimento no sentido de que os tributos com exigibilidade suspensa não se caracterizam como provisão, desconstruindo a tese de aplicação do inciso I do art. 13 da Lei 9.249/95 combinado com o art. 2º da Lei 7.689/88.

A tese adotada pelo acórdão recorrido foi, precisamente, de enquadramento dos tributos com exigibilidade suspensa como provisão, com incidência do art. 13, I da Lei 9.249/95 e art. 2º da Lei 7.689/88.

Considerando que o paradigma contrapõe-se diretamente ao entendimento manifestado pelo colegiado *a quo*, resta confirmada a divergência e **deve-se dar seguimento à matéria.**

Quarta divergência suscitada – “MULTA ISOLADA PELA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES MENSAS” (cumulatividade com multa de ofício)

O recurso aduz:

“Por voto de qualidade, a Turma Julgadora decidiu negar provimento ao recurso voluntário no item em que se pleiteou o cancelamento da multa isolada aplicada concomitantemente à multa de ofício decorrente do não pagamento.

O voto vencedor afastou a incidência da SUMULA 105 do CARF (...)

(...)

Entretanto, defende a Recorrente que a melhor exegese é a adotada no Acórdão Paradigma 4 – AC 9101-005.080, de lavra da 1ª Turma da CSRF, diametralmente oposta àquela adotada no acórdão recorrido, consoante transcrição a seguir:

(...)

No presente caso merece ser destacado que em ambos os autos de infração há a cobrança de multa isolada de 50%, prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei 9.430/96, por insuficiência do recolhimento das antecipações mensais (estimativas). Essa penalidade, contudo, não pode ser imposta conjuntamente com multa de ofício, decorrente da mora (não pagamento).

Assim, diante do acórdão paradigma transcrito acima há que se acolher a aplicação da Súmula n.º 105 e cancelar a cobrança da citada penalidade.”

(grifos e destaques originais)

Observa-se lapso no texto recursal uma vez que, após citação do paradigma no 9101-005.080, consta transcrição do respectivo voto vencido, cujo teor não favorece a tese defendida pelo Recorrente.

Contudo, tendo o Recorrente juntado aos autos cópia de inteiro teor do paradigma e considerando que o voto vencedor daquele julgamento está em consonância com a tese recursal, entende-se suficientemente descrita a divergência.

Observa-se clara divergência entre o acórdão recorrido e o paradigma, no que tange à exigência cumulativa de multa isolada com a multa de ofício após o ano calendário 2007.

O entendimento do colegiado *a quo*, expresso no voto vencedor, foi no sentido da cumulatividade, ao fundamento de que a Súmula CARF 105 não se aplica frente à nova redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, promovida pela Lei n.º 11.488/2007. Confirma-se trecho pertinente da ementa do acórdão recorrido:

“MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei n.º 9.430 / 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula n.º 105 do CARF aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei n.º 9.430 / 1 996, que foi alterada pela MP n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.489/2007.”

De outro lado, o paradigma no 9101-005.080 manifestou que aquela alteração legislativa não autoriza a exigência cumulativa das multas, e que a Súmula CARF 105 também se aplica ao ano-base 2007 e posteriores:

“(…) 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 cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei 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.

(...)

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 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.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial em relação à matéria conhecida, para cancelar as multas isoladas aplicadas nos anos-calendários de 2006 e 2007, indiscriminadamente (...)."

(grifos originais)

Confirmada a divergência, **deve-se dar seguimento à matéria.**

Conclusão

Pelo exposto, propomos que **SEJA DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial do sujeito passivo, seguindo para reexame pela Câmara Superior apenas as seguintes matérias:

- **adições à base de cálculo da CSLL dos tributos com exigibilidade suspensa (depósitos judiciais); e**
- **multa isolada pela insuficiência de recolhimento de antecipações mensais – cumulatividade com multa de ofício.**

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 4.982/4.999). Não questiona o conhecimento recursal, pugnando apenas pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, não havendo questionamento pela parte recorrida quanto ao seu seguimento.

Entretanto, com relação à primeira matéria – *adição à base de cálculo da CSLL dos valores de tributos com exigibilidade suspensa* -, cumpre observar que o *paradigma* trazido (Acórdão n.º **107-09.534**) se restringiu à análise da dedutibilidade ou não, no âmbito do IRPJ e CSLL, de **juros** incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa, e não o *principal* propriamente dito. Confira-se:

Relatório

(...)

Decorrem as exigências das seguintes infrações imputadas ao contribuinte no ano-calendário de 2000:

- 1) Redução indevida do lucro líquido em face da contabilização como despesas de juros calculados sobre contingências fiscais decorrentes de tributos cuja exigibilidade encontrava-se suspensa por medida judicial;

(...)

Voto

(...)

Há uma diferença fundamental entre um dispositivo legal e outro: o art. 41 da Lei n.º 8.981/95 não faz referência a atualização monetária, multas, juros ou outros encargos. Portanto a indedutibilidade se refere ao tributo ou contribuição em discussão judicial e com exigibilidade suspensa

Nem se diga que o referido artigo 8º ainda está em vigor, pois o tema foi inteiramente disciplinado pelo art. 41 da Lei n.º 8.981/95 o que se confirma pela alteração a ele (art. 41) trazida pelo art. 32 da Lei n.º 10.865/2004. Estivesse em vigor o aludido art. 8º da Lei n.º 8.541/92 a alteração legal a ele teria feito referência e não somente ao art. 41 da Lei n.º 8.981/95.

Discordo daqueles que pregam que os encargos moratórios tem a mesma natureza dos tributos e contribuições sobre os quais incidem. Em matéria de direito tributário não é possível fazer essa inferência, sob pena de indevido emprego de analogia expressamente vedado pelo Código Tributário Nacional.

(...)

Por se tratar, então, de caso que envolveu matéria distinta, considero esse precedente como inábil a caracterizar o necessário dissídio, prejudicando o conhecimento recursal nesse particular, na linha inclusive do que já se manifestou essa C. 1ª Turma da CSRF no Acórdão n.º **9101-005.859**.

Quanto à segunda matéria – *concomitância da multa de ofício com a multa isolada sobre as estimativas apuradas* -, conheço do presente recurso com base nas razões expostas no despacho prévio de admissibilidade (fls. 4.947/4.966).

Mérito

Da concomitância da multa de ofício com a multa isolada sobre as estimativas apuradas

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 n.º 105, restou sedimentado que: “*a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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 Martins¹, 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 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.

¹ Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

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 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 n.º 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 inoportunidade 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 obra².

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

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

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

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).

² Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

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 inexistente, 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-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, e por concordar integralmente com os precedentes jurisprudenciais ora invocados, entendo que as multas isoladas não têm cabimento, devendo ser exoneradas.

Conclusão

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial e, na parte conhecida, dou-lhe provimento para fins de afastar as multas isoladas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

A primeira vez que enfrentei o tema da concomitância de multa isolada com a multa de ofício foi no AC 103-23.370, em 24 de janeiro de 2008, da Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes; oportunidade em que adotei a tese da não concomitância da multa isolada com a multa de ofício com base no princípio da consunção ou da absorção.

Minha decisão, contudo, não foi inédita quanto ao afastamento de multas isoladas concomitantes com multas de ofício e, nem sequer, no tocante à aplicação do citado princípio.

Cerca de um ano e meio antes, o ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder proferiu elaborado voto sobre o tema no Acórdão CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, com a seguinte ementa:

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.

Esse acórdão, apesar da inédita e densa fundamentação calcada em instituto de direito sancionatório, apenas ratificou a mesma interpretação da ordem vigente acerca da aplicação das multas isoladas pelo descumprimento do dever de recolher estimativas. O entendimento de então, de um lado, concebia a concomitância de uma forma rudimentar; e, de outro, considerava haver dois regimes de aplicação das multas isoladas: (i) um relativo ao lançamento efetuado antes do encerramento do ano-calendário e, portanto, da apuração do valor do ajuste; (ii) outro atinente aos lançamentos realizados após o encerramento do ano-calendário. Neste último caso, que praticamente abarca quase todas as situações concretas, a base de cálculo da multa isolada lançada deveria se limitar ao valor do IRPJ/CSLL devido no ajuste, ou melhor, à diferença entre a estimativa efetivamente recolhida e o valor do ajuste; e se sobre essa diferença já houvesse o lançamento de multa de ofício proporcional, nenhuma multa isolada poderia ser constituída.

Essa era a jurisprudência predominante na época. A título ilustrativo, transcrevo a ementa do AC CSRF 01-04.930, de 12/04/2004:

IRPJ — MULTA ISOLADA — FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO — A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com

base no lucro real do período em curso. (Lei n.º 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei n.º 9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei n.º 9.430/96 § 1º inciso IV c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei n.º 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. **Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.**

(nosso negrito)

Dessa forma, no caso de apuração de prejuízo fiscal, multas isoladas não poderiam ser constituídas por meio de lançamento realizado após o encerramento do ano-calendário.

Essa orientação está presente no já referido AC CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, que usa, pela primeira vez, o princípio da consunção ou absorção, conforme podemos constatar de alguns trechos do voto, como o que se segue:

Além disso, a recorrente recolheu, nos anos de 2001 e 2002, à (sic) título de estimativa no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao devido ao final do período-base de apuração, não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas que superam o tributo devido.

Desse modo, o que orientava a exoneração entre das multas de mora não era apenas a concomitância com a multa de ofício, mas sim uma pretensa limitação a um bem jurídico mais relevante (o tributo devido em definitivo).

Discordamos dessa interpretação, seja em relação à redação original da Lei n.º 9.430/96 sobre essa punição, seja em relação à atualmente em vigor.

De todo modo, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, foi dirigida justamente para afastar, não a concomitância com a multa de ofício, mas sim a interpretação de que a multa isolada, uma vez lançada após o encerramento do ano-calendário, deveria ter por limite um valor calculado a partir do IRPJ/CSLL devido no ajuste.

A redação original do dispositivo legal era:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa

moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

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

(...)

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

Pode parecer estranha a interpretação de que a multa isolada deveria se limitar ao valor do ajuste em face do seguinte trecho da lei “**ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**”, uma vez que, justamente no caso de prejuízo, nenhuma multa isolada poderia ser lançada em face desse entendimento, mas era esse sentido adotado pela maioria das decisões do Conselho. Argumentava-se que as multas isoladas só poderiam ser lançadas, no caso de prejuízos, se o ano-calendário não estivesse encerrado ou que haveria a infração, em abstrato, mas sem base de cálculo para ser quantificada em concreto.

Foi para aplacar essa interpretação e, especificamente, o argumento da ausência da base de cálculo, que a redação do dispositivo foi alterada para a seguinte:

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**: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(nosso negrito)

Assim, a nova redação, de um lado, não afastou a tese da concomitância, como veremos com mais vagar adiante; e, de outro, não inovou apenas para reduzir o percentual da multa, como muitos supõem.

A referência expressa ao valor do pagamento mensal visou a deixar claro que a base sobre a qual deveria incidir a multa é o valor do pagamento mensal e não o valor do ajuste.

A inovação legal, porém, não infirma a aplicação do primado da consunção, o qual, corretamente aplicado, conduz a conclusões diametralmente opostas àquelas decorrentes do limite com base no ajuste anual. Por exemplo, no caso mais extremo de prejuízo fiscal, a tese reinante afastaria totalmente as multas isoladas, enquanto a que propomos mantém estas sanções pecuniárias na sua integralidade.

Pois bem, o AC 103-23.370, de 24 de janeiro de 2008, teve a seguinte ementada de nossa redação:

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, o que não ocorreu no presente lançamento.

Esse texto, apesar de resumido, já deixa claro que nosso entendimento é diferente daquele que orientava as decisões do Conselho na época, bem como daqueles que entendem que as multas isoladas e de ofício devem ser aplicadas de forma absoluta e independentemente da relação entre as duas. Nada obstante, é necessário apresentar as razões que orientaram nosso posicionamento. Abaixo, reproduzo as partes relevantes do nosso voto:

Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.

Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.

Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.

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

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

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

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

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

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

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

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

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

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de urna lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

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

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

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

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato), caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.

Deve-se, assim, ser mantida na integralidade a base de incidência do percentual sancionador.

Pois bem, em 2014, o CARF sumulou o seguinte entendimento:

Súmula CARF n.º 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

Seus precedentes foram os acórdãos 9101-001.261, 9101-001.203, 9101-001.238, 9101-001.307, 1402-001.217, 1102-00.748 e 1803-001.263; todos emanados nos anos de 2011 e 2012. Abaixo, transcrevo a ementa do primeiro deles:

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. (AC 9101-001.261)

Da sua leitura, constata-se que a orientação do precedente e da súmula não foi aquela que estampeei em meus votos sobre o tema, inaugurados pela decisão de 2008; mas sim o voto de Marcos Vinícius Neder de 2006. Aliás, o voto condutor do acórdão acima adota e transcreve a posição de Neder.

Pois bem, com a devida vênia, essas decisões e a súmula estão equivocadas quanto a suas conclusões, quanto aos seus fundamentos e contaminaram, em muito, a discussão acerca do regime jurídico que deve ser aplicado na aplicação das multas na seara tributária.

Adotar o primado da consunção da forma como foi feita é ouvir o trovão, mas errar quanto ao local onde caiu o raio.

Por essa equivocada interpretação, no caso de falso para a prática de estelionato, uma vez não praticado este último crime, não se apenaria sequer o primeiro delito. Um flagrante equívoco! Pune-se sempre o falso, exceto se for punido o estelionato praticado por meio do falso.

De modo similar, disferir uma facada contra outrem enquadra-se como homicídio no caso de morte da vítima, mas também como crime de lesão corporal, enquanto não se dá o desenlace. Nem por isso, o criminoso irá responder pelas duas tipificações.

De igual modo, uma omissão de receita (ou a dedução indevida de despesas para o recolhimento de estimativas com base em balanços de suspensão ou redução) é uma única conduta que irá, ocasionalmente, resultar no não recolhimento de estimativas, nem do ajuste. Se essa omissão não repercutir no valor do ajuste, pune-se a falta das estimativas. Todavia, se repercutir integralmente no ajuste com aplicação da multa de ofício sobre a quantia, essa punição absorve, por ser mais elevada, a que seria aplicada sobre o valor do não recolhimento das estimativas. Ademais, entre as duas situações extremas, ocorrem inúmeras intermediárias, com repercussão parcial da omissão de receita sobre o cálculo do ajuste e, nesse caso, também será parcial a consunção.

Enfim, a consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, **prevalecendo a maior**, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

A Súmula CARF n.º 105 não traz o correto entendimento sobre a concomitância e a consunção, bem como a alteração legal teve clara finalidade de alterar essa jurisprudência administrativa.

No entanto, as redações original e atualmente em vigor do dispositivo legal não afastaram a aplicação do princípio da consunção, na sua correta compreensão, nem da

necessidade de aplicar apenas a multa mais gravosa no caso de concomitância **concreta** entre as duas punições.

No presente feito, com relação às estimativas de IRPJ, foram integralmente afastadas as multas isoladas pela aplicação da decisão de piso, conforme podemos constatar pela planilha de fl. 4.814.

Já em relação à CSLL, as planilhas de fls. 4.815 a 4.817 demonstram os valores remanescentes de multas de ofício e isoladas pelo não recolhimento de estimativas. Por meio dessas planilhas, é possível constatar a concomitância concreta entre os dois tipos.

Para o ano-calendário de 2010, o total da CSLL devida mantida foi de R\$ 18.921.330,83, que corresponde à base de cálculo da multa de ofício. Já o total das estimativas mantidas a ensejar a manutenção das multas isoladas foi de R\$ 18.683.280,57, conforme planilha abaixo:

Meses	Estimativas
Janeiro	R\$ 1.724.602,99
Fevereiro	R\$ 1.434.235,93
Março	R\$ -
Abril	R\$ -
Maió	R\$ -
Junho	R\$ -
Julho	R\$ 9.020.631,20
Agosto	R\$ 1.669.880,90
Setembro	R\$ -
Outubro	R\$ 3.371.490,17
Novembro	R\$ 1.462.439,38
Dezembro	R\$ -
Total	R\$ 18.683.280,57

Como a base de cálculo das multas isoladas para o ano-calendário de 2010 é menor que o valor de CSLL lançado de ofício e que ensejou a aplicação da multa de ofício, as multas isoladas são integralmente absorvidas.

Já para o ano-calendário de 2011, o total da CSLL devida mantida foi de R\$ 11.030.432,50. Por sua vez, o total das estimativas mantidas a ensejar a manutenção das multas isoladas foi de R\$ 8.577.529,81, conforme planilha a seguir:

Meses	Estimativas
Janeiro	R\$ 1.036.548,91
Fevereiro	R\$ 823.355,92
Março	R\$ 1.614.934,66
Abril	R\$ 1.404.179,61
Maiο	R\$ 936.661,71
Junho	R\$ 879.034,62
Julho	R\$ 1.285.947,66
Agosto	R\$ 71.994,53
Setembro	R\$ -
Outubro	R\$ 302.322,22
Novembro	R\$ 222.549,97
Dezembro	R\$ -
Total	R\$ 8.577.529,81

Assim, uma vez que a base de cálculo das multas isoladas para o ano-calendário de 2011 também é menor que o valor de CSLL lançado de ofício e que ensejou a aplicação da multa de ofício, as multas isoladas são igualmente absorvidas na sua totalidade.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, em face da concreta absorção das multas isoladas relativas às estimativas de CSLL, voto para afastá-las

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator designado

