



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.721522/2017-71
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.695 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 13 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado KINGSTAR COLCHÕES LTDA.

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

Ano-calendário: 2014

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

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

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

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, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial por Divergência (fls. 1414 a 1437), interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com base no art. 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, contra o Acórdão nº 1301-003.616 (fls. 1400 a 1412), por meio do qual o colegiado, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: “(i) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas relativas a despesas com prestação de serviço da Rede Record, registradas no anexo II do TVF; e (ii) por maioria de votos, afastar a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas”.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a legislação vigente e todos seus requisitos.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. MANUTENÇÃO DA GLOSA. VALORES DE GRANDE MONTA. COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO.

Deve ser mantida a parcela das despesas glosadas que não foram comprovadas por documento hábil. Para formar sua convicção o julgador pode solicitar a comprovação do efetivo pagamento de valores de despesa de grande monta.

DESPESAS DE OUTRA EMPRESA. ABATIMENTO NO CÁLCULO DO IRPJ
POSSIBILIDADE DE ABATIMENTO NO CÁLCULO DO IRPJ

Comprovado que uma empresa assumiu a posição contratual de outra, passando a arcar com o custo dos serviços e sendo também tomadora deles, é de se reconhecer o seu direito à dedução das despesas na apuração do seu lucro líquido do exercício.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

Os autos foram encaminhados para ciência do acórdão à Procuradoria da Fazenda em 15/01/2019, conforme despacho de encaminhamento (fls. 1413), tendo ocorrido a ciência tácita da Fazenda, após o prazo de 30 (trinta) dias, em 14/02/2019, seguindo-se o prazo de 15 (quinze) dias para recurso, com término em 01/03/2019. O Recurso Especial da Fazenda foi apresentado tempestivamente em 18/02/2019, conforme despacho de encaminhamento (fls. 1438).

O recurso foi regularmente admitido pela presidente da 3ª Câmara, conforme despacho de admissibilidade (fls. 1564/1574), nos seguintes termos:

O recurso propõe o dissídio nos seguintes termos:

“No que toca à exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, o Colegiado cancelou o lançamento por considerar ilegítima sua cobrança em concomitância com a multa de ofício, mesmo após a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, conforme excertos a seguir:

(...)

Diversamente manifestou-se a 1ª Turma da CSRF, a qual considerou correta a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas juntamente com a multa de ofício, por caracterizarem penalidades distintas. Confira-se, por oportuno, a ementa do acórdão paradigma n.º 9101-003.002:

(...)

No mesmo sentido o acórdão n.º 9101-002.251, manifestou-se pela possibilidade de exigir-se a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa de, conforme se extrai da ementa do acórdão paradigma:

(...)

*Note-se que o acórdão recorrido considera incabível a aplicação concomitante da multa de ofício e da denominada multa isolada prevista no art. 44, inc. II, alínea "b", da Lei n.º 9.430/96, **mesmo após a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.***

Por outro lado, os acórdãos apontados como paradigmas, consideram, em clara divergência com o acórdão recorrido, ser cabível a aplicação da multa de ofício em concomitância com a multa isolada prevista para penalizar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal do tributo com base no regime de estimativa.

*Sendo assim, o acórdão ora recorrido, ao afirmar que a multa de ofício e a multa isolada são excludentes, diverge dos acórdãos paradigmas, que entendem ser plenamente possível a exigência de ambas as multas, por se referirem a infrações distintas, **mormente em face da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Há, portanto, clara divergência interpretativa acerca da incidência e do alcance deste dispositivo legal.***

(destaques originais)

Passamos ao exame da divergência suscitada, mediante o confronto entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

Primeiramente, destacamos os trechos relevantes do acórdão recorrido, no contexto da divergência alegada.

Da Ementa do acórdão recorrido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2014

(...)

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: (i); e (ii) por maioria de votos, afastar a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas (...).”

[...]

Passamos ao exame dos paradigmas.

Primeiro paradigma – acórdão n.º 9101-003.002

Embora o paradigma apresente grande diversidade de argumentos sobre o tema, destacamos apenas trechos relevantes e suficientes para o exame da divergência suscitada.

Da Ementa do paradigma n.º 9101-003.002:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

(...)

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

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

[...]

Confrontadas as decisões, consideramos claramente demonstrada a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma, acórdão n.º 9101-003.002, quanto à aplicabilidade da Súmula CARF no 105 a fatos geradores ocorridos após a alteração do art. 44 da Lei no 9.430/96, pela MP no 351/2007, vale dizer, quanto à exigência cumulativa de multa isolada e multa de ofício.

Segundo paradigma – acórdão no 9101-002.251

Reproduzimos os trechos julgados pertinentes para o exame da matéria suscitada.

Da Ementa do paradigma no 9101-002.251:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA. LEI N.º 11.488, DE 2007. BASE DE CÁLCULO.

O artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, preceitua que a multa isolada deve ser calculada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, materialidade que não se confunde com a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. LEI N.º 11.488, DE 2007. CUMULATIVIDADE.

Em face da nova redação dada ao art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, pela Lei n.º 11.488, de 2007, é cabível a exigência cumulativa da multa de ofício sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, não recolhida, e da multa isolada sobre o valor do pagamento mensal apurado sob base estimada ao longo do ano, não efetuado, relativamente aos anos-calendário a partir de sua vigência.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer, por unanimidade, o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada), Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.”

[...]

O segundo paradigma também está em claro dissídio frente ao acórdão recorrido, na medida em que: a) nega aplicabilidade da Súmula CARF no 105, aos períodos posteriores ao advento da Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei no 9.430/1996; b) entende que na nova redação a multa isolada e a multa de ofício incidem sobre bases distintas e penalizam diferentes condutas; e c) admite a exigência cumulativa das multas isolada e de ofício, relativas ao mesmo ano-base, posterior à modificação legislativa.

Resta demonstrada a divergência, à luz do segundo paradigma.

IV - Conclusão

Constatada a divergência entre o acórdão recorrido e os dois paradigmas apresentados, no que tange à matéria suscitada - **cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com a multa de ofício proporcional, para fatos geradores ocorridos após 2007 – art. 44 da Lei n.º 9.430/96.**

Propomos que **SEJA DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda.

[...]

Com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, e com base nas razões retroexpostas, **DOU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

No mérito a recorrente defende a aplicação conjunta das multas isoladas com a multa de ofício, pois são penalidade distintas que incidem sobre bases de cálculo diversas,

mormente após o advento da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, sendo, portanto, inaplicável ao caso a Sumula CARF n.º 105.

A contribuinte, cientificada do acórdão de recurso voluntário opôs embargos que restaram rejeitados por meio do despacho do presidente do colegiado *a quo* (fls. 1472/1482). Na sequência, a contribuinte também interpôs recurso especial que também foram rejeitados pela presidente da 3ª Câmara (fls. 1575/1595).

Intimada da admissão do recurso da PFN e da rejeição de seu recurso (fl. 1600) em 10/12/2019, a contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional em 17/12/2019 (fls. 1658). Também apresentou agravo contra o indeferimento do seu recurso que foram rejeitados por meio do Despacho de Agravo (fls. 1693/1705).

Em suas contrarrazões (fls. 1660/1671), a contribuinte defende, em síntese, que a multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, eis que fora absorvida por essa última, ocorrendo à chamada consunção, devendo ser mantido o acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso especial foi interposto tempestivamente e foi regularmente admitido pela presidente de Câmara.

Inexistindo questionamento quanto à caracterização da divergência jurisprudencial suscitada, entendo que o recurso deve ser conhecido nos termos do despacho de admissibilidade, em conformidade com o art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999.

Mérito

No mérito a PFN alega que o não recolhimento do IRPJ e da CSLL, por estimativa, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, é infração diversa da omissão de receitas apurada ao final do ano-calendário. Assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas.

Defende que, mesmo após o término do ano-calendário, deve ser aplicada a multa isolada sobre os valores devidos e não recolhidos pela pessoa jurídica, ressaltando-se que não existe limitação no sentido de que a multa isolada somente pode ser aplicada antes da apuração definitiva do imposto.

Aponta que não se aplica ao presente caso os ditames da Sumula CARF nº 105.

Já a recorrida contrapõe-se ao alegado pela recorrente, sustentando que a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício proporcional implica dupla penalidade para a mesma infração, a teor da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça e do próprio CARF. Além disso, destacou que o princípio da consunção repele a incidência da multa isolada, no caso em julgamento, e que, aplica-se ao caso a Súmula CARF nº 105.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inexiste qualquer conflito legal para aplicação da multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo em conjunto com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Desde logo afasto a aplicação da súmula CARF nº 105¹, porquanto o lançamento da multa isolada, sobre os períodos abrangidos no recurso especial, foi fundamentado no Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

¹ Súmula CARF nº 105:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei n.º 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996*) deixou de existir a partir de 22/01/2007.

Na mesma data, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007². Foram alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência da multa (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*, após, *o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*).

Assim, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2007, os Conselheiros podem votar de acordo com seu livre convencimento sobre a matéria.

Com efeito, a lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, mesmo se apurado prejuízo ao final do exercício.

Entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada.

Com vistas à proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

² Lei n.º 11488/2007:

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

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ” (NR)

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que "a lei não contém palavras inúteis".

Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. Interpretação nesse sentido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu "Caixa" e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes.

É cediço os efeitos que a sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial. Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa ferir-se-ia, além da legalidade, o princípio da isonomia.

Rejeito, também, o argumento, que tem sido reiteradamente utilizado pelos que defendem a impossibilidade de coexistência das duas penalidades, quanto a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um "*bis in idem*": aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre um mesmo fato.

Não vejo como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades.

A lei é cristalina ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização.

Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado "*bis in idem*". Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a penalidade aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que é vedado no âmbito deste colegiado.

Por fim quanto à alegação da recorrida sobre a aplicação do princípio penal da consunção, valho-me da precisa fundamentação trazida pelo d. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão n.º 1302-001.080, apontado como um dos paradigmas pela recorrente, para afastá-la, *verbis*:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

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

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

Em conclusão, se a lei não prevê a possibilidade de aplicação de uma penalidade em detrimento da outra não cabe ao intérprete afastá-la ou modular sua aplicação.

Por tais fundamentos, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-005.695 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10882.721522/2017-71

Voto Vencedor

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella – Redator designado

Com a devida vênia, ousou discordar do entendimento adotado pela I. Conselheiro Relator, Luiz Tadeu Matosinho Machado, em seu fundamentado e robusto voto, no que tange ao mérito da contenda admitido para julgamento, referente à *concomitância* na aplicação de multas isoladas com a multa de ofício, aqui paras as exigências apuradas no ano-calendário de 2014, como será a seguir aduzido.

O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF n.º 105, *verbete* este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confira-se o teor do entendimento sumulado:

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.

Ocorre que, entende o I. Relator que a Súmula CARF n.º 105 aplicar-se-ia apenas aos *atos jurídicos* ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, pela Lei n.º 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na redação da referida súmula.

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 *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo, a percentagem da multa isolada e afastar 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 *aplicação* 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 nº 105.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.

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 de 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 obra³.

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 o 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.

³ Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

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

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial fazendário em relação à matéria conhecida, para cancelar as multas isoladas aplicadas em cumulação com a multa de ofício, mantendo o v. Acórdão n.º 1301-003.616.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Redator designado