MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16682.721153/2024-88**
ACÓRDÃO	1401-007.865 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de março de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	PETROLEO BRASILEIRO S A
	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AFRETAMENTO DE PLATAFORMAS PARA EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. AJUSTES DE SIMILARIDADE. PRAZO INICIAL CONTRATADO COMO PROXY DO PRAZO DE RETORNO DO INVESTIMENTO. NÃO CABIMENTO. RECURSO DE OFÍCIO QUE DEVE SER IMPROVIDO.

Para que o prazo inicial contratado seja considerado como uma aproximação do prazo previsto de retorno do investimento – e, dessa forma, compor o cálculo do ajuste de similaridade que viabilize a transação como comparável – mostra necessária a comprovação de sua correspondência ou aderência ao prazo de vida econômica útil do bem, no qual se espera que remunere os investidores. Sem que se firme convicção quanto a essa correspondência ou aderência, o prazo inicial contratado não pode ser utilizado como proxy do prazo de retorno previsto sob o risco de comprometer a comparabilidade.

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

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo que se falar em impossibilidade de imposição desta multa após o encerramento do ano-calendário.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (a) por unanimidade de votos em conhecer do recurso de ofício para, no mérito, negar-lhe provimento e (b) por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário para, por voto de qualidade, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lísias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, que votaram por dar provimento ao recurso. Designado para redação do voto vencedor o conselheiro Matheus Ferreira Azevedo.

Assinado Digitalmente

Matheus Ferreira Azevedo – Redator designado

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Alberto Pinto Souza Júnior, Matheus Ferreira Azevedo, Andressa Paula Senna Lísias, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin.

RELATÓRIO

DOCUMENTO VALIDADO

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos em face do Acórdão n.º 109-024.130, proferido pela 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 (DRJ09), que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada contra os Autos de Infração lavrados com o objetivo de constituir crédito tributário de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2019, no valor histórico total de R$ 1.244.259.253,72.

O processo origina-se de duas infrações principais apontadas pela fiscalização: (i) glosa de despesas de afretamento de plataformas de petróleo (importação de direitos) devido a ajustes de preços de transferência (Método PIC), onde a autoridade fiscal discordou da metodologia da contribuinte e realizou novo ajuste considerando o prazo inicial dos contratos e uma Taxa Interna de Retorno (TIR) específica; e (ii) glosa de exclusão indevida na base de cálculo do IRPJ e CSLL a título de depreciação acelerada incentivada (Plataforma P-77), na qual a contribuinte utilizou valor superior ao contábil, resultando também na aplicação de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 13400 e seguintes), o que fez com base nas seguintes alegações

a) Alega preliminarmente a nulidade do lançamento por vício de motivo, argumentando que a premissa adotada pela fiscalização — de que o retorno integral do investimento do fretador ocorreria no prazo contratual inicial — é falsa e incompatível com a realidade do mercado de óleo e gás;

b) Que houve cerceamento de defesa e arbitramento sem amparo legal (art. 148 CTN), pois a fiscalização desconsiderou os cálculos da contribuinte (razão Taxa Diária/CAPEX) sem comprovar inidoneidade da escrita, invertendo o ônus da prova;

c) Que o lançamento viola a segurança jurídica e a proteção à confiança (art. 146 do CTN), configurando mudança de critério jurídico frente à aceitação da metodologia em fiscalizações pretéritas;

d) No mérito do Preço de Transferência, sustenta a incorreção técnica do ajuste fiscal, pois a utilização do prazo inicial do contrato (curto) como proxy para o retorno do investimento distorce a comparabilidade, ignorando a vida útil longa e as renovações contratuais;

e) Argui especificamente a inelegibilidade dos comparáveis utilizados pela fiscalização (FPSOs Capixaba, Rio de Janeiro e Vitória), apontando que estes contratos já estavam extintos ou expirados antes do ano-calendário de 2019, o que violaria o art. 11, § 2º da IN RFB 1.312/2012;

f) Formula pedido subsidiário de recálculo, apresentando tabela alternativa onde demonstra que, caso considerados os prazos estendidos

DOCUMENTO VALIDADO

(prorrogações) e uma TIR ajustada (sugerindo 16,16%), a glosa seria reduzida substancialmente (em mais de 95%);

g) Quanto à depreciação acelerada, contesta a exigência da Multa Isolada concomitante à Multa de Ofício, alegando bis in idem e violação ao princípio da consunção.

Posteriormente, a 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, proferiu o Acórdão n.º 109-024.130 (fls. 13541/13.581) abaixo ementado:

> Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
>
> Ano-calendário: 2019
>
> NULIDADE. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO FORMAL NO LANÇAMENTO
>
> Não se caracteriza a nulidade por ausência de motivação quando o auto de infração está devidamente instruído com descrição clara dos fatos, fundamentos jurídicos e elementos probatórios que embasam o lançamento. A discordância quanto à metodologia utilizada pela fiscalização não configura vício formal, mas matéria de mérito a ser analisada no âmbito próprio.
>
> NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Inexiste cerceamento do direito de defesa quando o contribuinte tem pleno acesso aos documentos fiscais e fundamentos legais do lançamento, podendo exercer contraditório e ampla defesa. Alegações que se restringem à discordância quanto aos critérios técnicos utilizados pela fiscalização não caracterizam violação ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, mas mera divergência meritória.
>
> NULIDADE. ARBITRAMENTO DE PREÇO OU VALOR (ART. 148, DO CTN). INAPLICABILIDADE NO CONTEXTO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. A determinação do preço-parâmetro pela autoridade fiscal – como consequência da desqualificação do método ou de seus critério de cálculo e da não apresentação de novo cálculo pelo Interessado – não se subsome à hipótese de arbitramento de preço ou valor previsto no art. 148, do CTN (casos em que se faz necessário a instauração de processo). A situação deve ser configurada corretamente pela perspectiva da legislação específica de preços de transferência (Lei nº 9.430/1996 e IN RFB nº 1.312/2012), que regram a matéria autorizando a disciplinando a determinação do preço-parâmetro de ofício.

DOCUMENTO VALIDADO

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INÉRCIA DA AUTORIDADE FISCAL COMO FATO PRODUTOR DE NORMA COSTUMEIRA. IMPOSSIBILIDADE LEGAL.

A alegação de que o procedimento fiscal anterior configuraria concordância tácita com o critério adotado pelo contribuinte não se sustenta. A ausência de contestação anterior não implica formação de critério jurídico nem tampouco criação de norma costumeira, sobretudo em matéria regida por legislação expressa. A proteção à confiança exige ato administrativo específico e vinculante, não se configurando mediante inércia fiscal.

MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO (ART. 146, DO CTN). NÃO CARACTERIZAÇÃO POR INÉRCIA DA AUTORIDADE FISCAL.

A circunstância de a administração tributária, tendo informação de determinada prática ou procedimento adotado pelo contribuinte, não se manifestar, mas, anos depois, expressar sua discordância em procedimento fiscal formalmente estabelecido, não constitui "modificação de critério jurídico", referenciado no art. 146, do CTN.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AFRETAMENTO DE PLATAFORMAS PARA EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. AJUSTES DE SIMILARIDADE. POSSIBILIDADE DE CORREÇÃO/ALTERAÇÃO/COMPLEMENTAÇÃO DOS CÁLCULOS.

A legislação de preço de transferência autoriza a adoção de outro método ou a correção/alteração/complementação da metodologia (critérios de cálculo) sempre que, a juízo da autoridade fiscal, a apuração do preço parâmetro não se mostrar adequado aos fatos e às circunstâncias. Válida, portanto, a pretensão da autoridade fiscal de introduzir na metodologia adotada pelo contribuinte, parâmetros que se lhe mostrem relevantes de serem considerados nos ajustes de similaridade (prazos e taxas de retorno dos investimentos).

PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AFRETAMENTO DE PLATAFORMAS PARA EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. AJUSTES DE SIMILARIDADE. PRAZO INICIAL CONTRATADO COMO PROXY DO PRAZO DE RETORNO DO INVESTIMENTO. NÃO CABIMENTO.

Para que o prazo inicial contratado seja considerado como uma aproximação do prazo previsto de retorno do investimento – e, dessa forma, compor o cálculo do ajuste de similaridade que viabilize a transação como comparável – mostra necessária a comprovação de sua

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

correspondência ou aderência ao prazo de vida econômica útil do bem, no qual se espera que remunere os investidores. Sem que se firme convicção quanto a essa correspondência ou aderência, o prazo inicial contratado não pode ser utilizado como proxy do prazo de retorno previsto sob o risco de comprometer a comparabilidade.

DEDUTIBILIDADE. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. PAGAMENTO COM REDUÇÃO LEGAL. MATÉRIA NÃO CONTROVERTIDA.

A exclusão indevida de valor a título de depreciação acelerada foi reconhecida pelo próprio contribuinte, que promoveu o pagamento do principal e da multa de ofício com o benefício de redução previsto em lei. Não se configura controvérsia sobre o mérito da exigência, devendo a unidade de origem verificar a exatidão dos recolhimentos efetuados.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS. CABIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ANTECIPAÇÕES. INDEPENDÊNCIA DAS INFRAÇÕES. NÃO APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 105. É legítima a exigência da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, mesmo quando exigido o tributo devido no ajuste anual com multa de ofício. Trata-se de infrações distintas, com bases de cálculo autônomas, não se aplicando o princípio da consunção. A Súmula CARF nº 105 não é vinculante e não subsiste para fatos geradores ocorridos após a alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente, a DRJ apreciou as preliminares de nulidade, rejeitando todas. Entendeu que o Auto de Infração estava devidamente motivado, descrevendo os fatos e fundamentos legais, e que as divergências quanto à metodologia de cálculo constituem matéria de mérito, não vício formal.

Afastou a tese de arbitramento indevido (art. 148 do CTN), esclarecendo tratar-se de ajuste técnico previsto na legislação de preços de transferência, com fundamento no art. 40, § 2º, da IN RFB nº 1.312/2012, que autoriza a autoridade fiscal a determinar o preço-parâmetro quando a documentação do contribuinte for insuficiente ou inconsistente. Também rejeitou a alegação de mudança de critério jurídico (art. 146 do CTN), sob o fundamento de que a mera inércia fiscal em períodos anteriores não cria norma costumeira nem vincula a administração futura, inexistindo ato administrativo formal vinculante que conferisse proteção à confiança legítima.

Quanto ao mérito dos Preços de Transferência, a DRJ decidiu favoravelmente ao contribuinte, cancelando o lançamento nesta parte. A decisão reconheceu a improcedência da premissa adotada pela fiscalização de utilizar o prazo inicial do contrato como proxy para o retorno do investimento. O julgador concluiu que não restou evidenciado que o fretador recuperaria integralmente o investimento no prazo inicial, especialmente considerando a existência de prorrogações contratuais e a longa vida útil dos ativos, o que distorceria a comparabilidade exigida pelo método PIC.

A fundamentação destacou, ainda, que o prazo contratual não está previsto como elemento de ajuste válido nos arts. 9º e 10 da IN RFB nº 1.312/2012, sendo que o art. 9º, § 1º, I refere-se apenas a "prazo para pagamento", e não a prazo de contrato, enquanto o art. 10 limita-se a diferenças de natureza física e de conteúdo dos bens ou direitos comparados.

A decisão pontuou que a fiscalização, ao propor a inclusão da TIR e do prazo inicial no cálculo do preço-parâmetro, sem considerar a viabilidade de prorrogações efetivamente previstas em contrato, acabou por comprometer a representatividade dos contratos parâmetros e distorcer o fator de ajuste. Citou precedente da própria DRJ em sentido semelhante (Acórdão nº 109-021.871, processo nº 16682.721277/2023-82, referente ao ano-calendário 2018), bem como da 9ª Turma/DRJ01 (Acórdão nº 101-025.380, processo nº 16682.721.212/2022-56), ambos reconhecendo que o prazo inicial contratual não pode ser utilizado como proxy do retorno do investimento sem demonstração concreta e tecnicamente fundamentada dessa correlação, e que tal critério não encontra amparo na legislação aplicável.

No tocante à Depreciação Acelerada, a DRJ manteve a exigência residual (Multa Isolada). Observou que a contribuinte confessou o erro no valor da base de cálculo e efetuou o pagamento do tributo e multa de ofício com redução legal.

Contudo, manteve a Multa Isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, fundamentando que se trata de infração autônoma em relação à multa de ofício do ajuste anual, com bases de cálculo distintas e hipóteses de incidência independentes.

A decisão rejeitou expressamente a aplicação do princípio da consunção invocado pela contribuinte, por entender que não há relação de meio-fim entre as infrações (falta de recolhimento de estimativas mensais e falta de pagamento do tributo no ajuste anual), tratando-se de obrigações autônomas que podem ser cometidas individualmente, inexistindo uma "infração meio" e uma "infração fim". Fundamentou que a Súmula CARF nº 105 não subsiste para fatos geradores ocorridos após as alterações promovidas pela Lei nº 11.488/2007 no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que estabeleceu hipóteses distintas de incidência e bases de cálculo desvinculadas, tornando as infrações completamente independentes.

Em razão da exoneração de crédito tributário superior ao limite de alçada (Portaria MF nº 2/2023), decorrente do cancelamento da glosa de Preços de Transferência, foi interposto Recurso de Ofício, devolvendo a esta instância a análise da matéria exonerada.

DOCUMENTO VALIDADO

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 13.597/), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

a) Alega que a manutenção da Multa Isolada viola o princípio da consunção, sustentando que a infração de falta de recolhimento de estimativas (meio) deve ser absorvida pela infração de falta de pagamento no ajuste anual (fim), configurando bis in idem a cobrança concomitante;

b) Que, embora a Súmula CARF nº 105 tenha sido revogada ou considerada inaplicável pela administração para fatos recentes, seu racional jurídico permanece válido e deve ser aplicado para evitar a dupla penalização sobre o mesmo fato econômico, citando jurisprudência do STJ que corrobora a tese da absorção.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Os recursos são tempestivos e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso deles conheço.

Em relação ao Recurso de Ofício, a PGFN nada complementou as suas razões.

No mais, em relação ao Recurso Voluntário apresentado, o mesmo também constitui-se basicamente em reprodução da impugnação.

Cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

> Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

DOCUMENTO VALIDADO

> § 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.
>
> (...)
>
> §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:
>
> I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e
>
> II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, em relação ao Recurso de Ofício, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, em relação ao Recurso de Ofício, por desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

> VOTO
>
> 59.A impugnação apresentada pelo contribuinte é tempestiva e atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dela tomo conhecimento.
>
> 60.No presente processo discute-se o lançamento de IRPJ, CSLL, decorrente da não aceitação, pela autoridade fiscal, dos critérios utilizados pela contribuinte na apuração dos preços de transferência relacionados aos contratos de afretamento de plataformas marítimas firmados com partes vinculadas no exterior, bem como a aplicação de multa isolada, decorrente de equívoco, reconhecido pelo próprio contribuinte, na apuração da depreciação acelerada de ativo imobilizado.
>
> 61.O Termo de Verificação Fiscal apresenta como fundamentos do lançamento, de um lado, a desconsideração do ajuste de similaridade realizado pela contribuinte no cálculo do preço parâmetro pelo método PIC, sob o argumento de que não refletiria adequadamente o valor de mercado das operações com partes vinculadas; de outro, a constatação de que houve exclusão indevida de valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sob o título de depreciação acelerada de ativo ainda não integralmente registrado contabilmente.
>
> 62.No tocante à glosa da depreciação acelerada, não se verifica controvérsia, uma vez que a própria impugnante reconheceu o erro e apresentou os respectivos comprovantes de pagamento do tributo devido, com os acréscimos legais. Caberá à unidade de origem, verificar a exatidão dos pagamentos informados e providenciar, se for o caso, a baixa parcial do crédito tributário.

DOCUMENTO VALIDADO

Questões Preliminares

(...)

Mérito

Importação de Direitos - Afretamento de Plataformas

76.No presente caso, a controvérsia versa sobre a aplicação das regras de preços de transferência aos contratos de afretamento de plataformas marítimas celebrados entre a PETROBRAS e pessoas jurídicas vinculadas no exterior. Para essas operações, a Contribuinte optou pelo Método dos Preços Independentes Comparados - PIC, previsto no art. 18, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 que consiste na "média aritmética dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes".

77.Em atendimento às disposições da Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012, vigente à época, que exige a realização de ajustes nas comparações do método PIC para mitigar distorções causadas por diferenças físicas ou contratuais relevantes, a PETROBRAS apresentou memorial técnico com detalhamento da metodologia adotada para ajustar a comparabilidade dos contratos. A Impugnante esclareceu que realizou um ajuste de similaridade com base na razão entre a taxa diária de afretamento e o valor de reposição das plataformas, adotando como referência quatro contratos firmados com empresas independentes.

78.A razão média obtida (0,056%) foi aplicada sobre os valores de reposição das plataformas objeto dos contratos praticados com partes vinculadas no ano-calendário de 2019, resultando nos preços-parâmetro correspondentes. Como, em todos os casos, o valor da taxa efetivamente contratada foi inferior ao preço-parâmetro calculado, não foi necessário proceder a qualquer ajuste de adição, tendo sido deduzida integralmente a despesa com afretamento nos cálculos do IRPJ e da CSLL.

79.Por outro lado, a Autoridade Fiscal não afastou a aplicação do método PIC, mas considerou que os ajustes de similaridade realizados pela PETROBRAS não foram suficientes para garantir a comparabilidade exigida. Sustentou que, além da razão entre taxa diária e valor de reposição, deveriam ter sido levados em conta os prazos contratuais e as taxas de retorno esperadas pelos proprietários das embarcações, conforme informações fornecidas pela própria contribuinte. Destacou que a taxa diária refletiria, além do investimento, a taxa de retorno esperada e o prazo contratual acordado, conforme se extrai do seguinte trecho do relatório fiscal:

Dos esclarecimentos prestados, depreende-se que o conjunto de características específicas de cada plataforma afretada está refletido no montante investido em sua construção pelos respectivos proprietários das mesmas e que este montante, por sua vez, guarda relação não só com o valor do afretamento junto ao grupo

DOCUMENTO VALIDADO

proprietário da embarcação/plataforma ('o valor da taxa diária guarda relação entre o valor investido pelo proprietário da embarcação'), mas também com:

i) a respectiva taxa de retorno do investimento por ele efetuado ('o proprietário é remunerado a uma taxa esperada de retorno sobre o investimento'); e ii) o prazo dos contratos de afretamento firmados ('o fretador levará este prazo do contrato em consideração em relação ao retorno esperado sobre o investimento').

80.A Fiscalização, com base nesse raciocínio, concluiu que a razão utilizada pela PETROBRAS para ajustar os contratos não vinculados não assegurava, por si só, a comparabilidade requerida pelo método PIC, pois ignorava a influência dos prazos contratuais sobre a taxa diária de afretamento. Entendeu, por conseguinte, que seria necessário um novo ajuste, desconsiderando os aditivos contratuais posteriores à assinatura dos contratos, tanto dos parâmetros quanto dos praticados, e adotando uma nova média baseada em contratos com prazos iniciais equivalentes. O novo cálculo resultou em preço-parâmetro superior ao preço praticado, ensejando a glosa parcial das despesas deduzidas.

Alteração de Critério Jurídico e Proteção à Confiança 81.O Impugnante sustenta que adota, há mais de 15 anos, a metodologia de ajuste de similaridade com base na razão entre a taxa diária de afretamento e o valor de reposição das plataformas. Argumenta que esse procedimento foi objeto de intimações anteriores por parte da RFB e que, embora tenha prestado os esclarecimentos solicitados, a Administração nunca manifestou discordância formal quanto à metodologia, o que, segundo sua ótica, deveria conferir-lhe proteção jurídica em razão da segurança jurídica e da confiança legítima.

82.A argumentação do Impugnante, contudo, não se sustenta. Em primeiro lugar, a ausência de questionamento formal por parte da Administração Tributária em momentos pretéritos não equivale a concordância tácita nem pode ser interpretada como suficiente para estabelecer uma norma costumeira. A conduta do sujeito passivo não decorreu de consulta formal respondida por meio de Solução de Consulta vinculante ou de outro pronunciamento oficial que conferisse respaldo normativo à sistemática utilizada, mas sim da própria interpretação do contribuinte sobre a legislação. Nesse contexto, não se pode admitir que o mero silêncio da autoridade tributária implique em anuência tácita a procedimentos adotados unilateralmente pelo contribuinte, mormente em matéria regulada por norma específica (IN RFB nº 1.312/2012).

83.Além disso, o art. 146 do CTN, invocado pela impugnante, não ampara a tese de nulidade por mudança de critério jurídico. Isso porque tal dispositivo exige, para sua incidência, a existência de um critério jurídico anteriormente adotado formalmente pela autoridade administrativa, com posterior alteração. No presente caso, a suposta "aceitação" da metodologia da empresa não decorreu de qualquer ato administrativo formal, de modo que não se pode cogitar de alteração de critério jurídico nos termos do CTN. Como bem observa a doutrina, a proteção conferida pelo art. 146 pressupõe manifestação expressa e reiterada da

DOCUMENTO VALIDADO

Administração no exercício da função de lançar, o que não se verifica no caso dos autos.

84.Ademais, não se pode olvidar que o simples fato de um procedimento ter sido aplicado reiteradamente pelo contribuinte e não ter sido objeto de autuação anterior não vincula a autoridade fiscal, nem a impede de, ao identificar vícios na sistemática, proceder ao lançamento com base em interpretação diversa. Cabe lembrar que, em temas complexos como os relacionados a preços de transferência, o exame de comparabilidade e dos critérios utilizados demanda análise de elementos específicos que podem variar ao longo do tempo, conforme as circunstâncias fáticas de cada período de apuração.

85.Dessa forma, não se vislumbra, no caso concreto, qualquer modificação de critério jurídico pela Administração Tributária que pudesse configurar violação ao art. 146 do CTN. O que houve foi o legítimo exercício da atividade fiscalizatória, com base em interpretação razoável da legislação aplicável, sem que se possa falar em quebra da confiança legítima ou em criação de "norma costumeira" apta a afastar a validade do lançamento.

Premissas adotadas para o ajuste do preço-parâmetro prazo inicial do contrato e taxa de retorno 86.A autoridade fiscal, embora tenha aceitado a utilização do método dos Preços Independentes Comparados (PIC) e a razão entre a Taxa Diária e o Valor de Reposição como critério de ajuste de similaridade, entendeu que tais elementos, por si só, não seriam suficientes para assegurar a comparabilidade exigida pela legislação. Com base nas informações prestadas pela própria contribuinte, concluiu que a formação da Taxa Diária de afretamento também dependeria de dois elementos adicionais: (i) o prazo contratual inicialmente acordado e (ii) a taxa interna de retorno (TIR) esperada pelo investidor. Assim, para fins de ajuste de similaridade, a fiscalização promoveu um novo cálculo que incorporou esses dois fatores à fórmula utilizada pela PETROBRAS.

87.Segundo o relatório fiscal, a lógica do novo ajuste decorreu da constatação de que o valor da Taxa Diária refletiria, em parte, o esforço do investidor para recuperar seu investimento dentro do prazo do contrato. Dessa forma, quanto menor o prazo, maior deveria ser a Taxa Diária praticada, como forma de compensar o capital investido. A TIR foi utilizada como parâmetro de retorno esperado no mercado de afretamento, sendo incorporada ao cálculo como forma de refinar a comparação entre contratos de duração distintas. A fiscalização alegou que não seria possível presumir que os contratos seriam prorrogados ou que o investimento fosse recuperado ao longo de sua vida útil total, especialmente em razão da incerteza típica do setor quanto à duração efetiva dos contratos. Assim, por cautela e com base em fundamentos econômicos, optou por considerar exclusivamente o prazo contratual inicial como variável comparável.

88.A impugnante, por sua vez, apresentou forte oposição a essa abordagem, sustentando que a premissa adotada pela fiscalização se mostraria incompatível com a prática de mercado. Alegou que, no setor de afretamento de plataformas, a

DOCUMENTO VALIDADO

recuperação do investimento não ocorre de forma integral durante o prazo contratual inicial, mas sim ao longo de períodos estendidos muitas vezes coincidentes com a vida útil do ativo. Em reforço, apresentou cláusulas contratuais que preveem expressamente a possibilidade de prorrogação automática, além de dados empíricos que demonstrariam que os contratos firmados com partes independentes se mantiveram em vigor muitos anos além do prazo inicialmente contratado. Assim, defende que os prazos reais devem ser considerados na comparação e que a exclusão desses períodos representaria distorção grave no cálculo do preço-parâmetro.

89.A impugnante também refuta a ideia de que o valor da Taxa Diária se forma exclusivamente com base na expectativa de retorno durante o prazo inicial. Segundo sustenta, o cálculo do afretamento envolve diversos outros fatores, como custos operacionais, variações cambiais, tributos incidentes, risco do negócio e cláusulas contratuais que impõem ao fretador obrigações relevantes, como a manutenção integral das unidades. Desconsiderar esses elementos, segundo a empresa, implicaria ignorar a complexidade do mercado e comprometer a fidedignidade do ajuste fiscal proposto.

90.Ademais, aponta a existência de equívocos materiais na apuração dos prazos utilizados pela fiscalização, indicando que, em determinados casos, a fiscalização teria aplicado indevidamente o prazo total do contrato como se fosse o prazo inicial, e, em outros, teria inflado os prazos para 20 anos, quando na verdade os contratos eram de 15 anos. Com base na retificação desses dados, a impugnante realizou uma simulação demonstrando que o impacto fiscal decorrente da glosa seria reduzido em mais de 95%, o que comprovaria a excessividade do lançamento mesmo sob uma perspectiva subsidiária.

91.Ao avaliar os argumentos, observo que a legislação vigente à época (IN RFB nº 1.312/2012) estabelece que os ajustes de similaridade devem buscar a comparabilidade entre os contratos de forma objetiva, permitindo considerar diferenças nas condições comerciais, desde que tecnicamente justificadas. A fiscalização, ao propor a inclusão da TIR e do prazo inicial no cálculo do preço-parâmetro, atuou dentro do escopo permitido, visando refletir com maior fidelidade a rentabilidade associada aos contratos parâmetro. No entanto, o pressuposto de que todo o retorno do investimento ocorreria apenas durante o prazo inicial dos contratos comparáveis não encontra respaldo nos elementos fáticos disponíveis nos autos.

92.Com efeito, o mercado de afretamento de plataformas apresenta dinâmica distinta de outros segmentos, e há indícios de que as plataformas continuam operando por longos períodos, inclusive após os prazos iniciais pactuados. A adoção de uma premissa rígida, sem considerar a viabilidade de prorrogações efetivamente previstas em contrato, acaba por comprometer a representatividade dos contratos parâmetros e distorcer o fator de ajuste. Como bem pontuado pela própria fiscalização, "não se está aqui a afirmar, em momento

DOCUMENTO VALIDADO

nenhum, que o retorno integral do investimento se dá no prazo contratual inicial" - o que enfraquece a premissa utilizada em seus cálculos.

93.Vale relembrar que esta mesma Turma, ao julgar processo no 16682.721277/2023-82, referente ao ano-calendário de 2018, já havia deliberado no sentido de que o prazo contratual inicial não pode ser considerado proxy do retorno do investimento. Naquela ocasião, consignou-se que não restou evidenciado que o prazo inicial possa ser tomado como uma proxy do prazo de retorno projetado/esperado do investimento o que seria, condição necessária para servir como parâmetro do ajuste pretendido pela Autoridade Fiscal. Destacou-se, ainda, que a própria Fiscalização apresentou posições contraditórias, ora considerando o prazo relevante, ora o desqualificando, o que compromete a coerência de sua fundamentação.

(…)

94.Aliado a esse entendimento, é importante salientar que a própria legislação em especial os arts. 9º e 10 da IN RFB nº 1.312/2012 não prevê o prazo do contrato como hipótese válida para fins de ajuste de comparabilidade. Não se trata de um elemento autorizador de ajuste, tampouco encontra amparo entre as variáveis legalmente estabelecidas como passíveis de correção.

95.Tal observação é corroborada pelo Acórdão nº 101-025.380, proferido pela 9ª Turma da DRJ/01 no julgamento do processo nº 16682.721.212/2022-56. Naquela ocasião, a DRJ reconheceu que o lançamento efetuado não tem amparo nos arts. 9º e 10 da IN RFB 1.312/2012 pois o prazo de contrato não corresponde ao prazo de pagamento previsto no art. 9º, § 1º, I, tampouco é ajustável sob a égide do art. 10, que trata exclusivamente de diferenças de natureza física e de conteúdo entre os bens ou direitos comparados. A decisão também refutou a presunção de que o retorno do investimento se daria integralmente no prazo contratual inicial, destacando que tal entendimento se baseia em premissa inadequada e não demonstrada de forma concreta pela Fiscalização.

(...)

96.Em que pese a Autoridade Fiscal tenha abandonado a metodologia baseada no ROACE anteriormente aplicada no ajuste relativo ao ano de 2018, substituindo-a por nova fórmula que incorpora a TIR e o prazo contratual, nota-se que permanece o mesmo equívoco fundamental: considerar o prazo inicial do contrato como parâmetro válido para mensuração da recuperação do investimento. Como visto, essa insistência contraria precedentes da jurisprudência administrativa, além de desconsiderar dados concretos dos autos que apontam para a ocorrência regular de prorrogações automáticas e operação efetiva das plataformas para além do prazo contratual inicialmente pactuado.

97.Assim, entendo que, ao persistir na utilização do prazo inicial como proxy do retorno do investimento, ainda que tenha substituído o indicador ROACE pela TIR, a Autoridade Fiscal incorre em duas inconformidades relevantes: primeiro, por

DOCUMENTO VALIDADO

> adotar critério não previsto entre os elementos ajustáveis segundo os arts. 9º e 10 da IN RFB nº 1.312/2012; segundo, por não demonstrar, de forma concreta e tecnicamente fundamentada, que o prazo inicial do contrato possa servir como proxy do prazo de retorno projetado ou esperado do investimento.
>
> (...)
>
> Conclusão
>
> 106.Ante o exposto, reconheço a tempestividade da impugnação e voto por julgá-la PARCIALMENTE PROCEDENTE, para:
>
> Cancelar o lançamento na parte referente à glosa decorrente do ajuste de preços de transferência fundamentado na utilização do prazo contratual inicial como proxy do retorno do investimento, por ausência de respaldo legal e incongruência metodológica; e
>
> Manter a exigência da multa isolada relativa à ausência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL vinculadas à depreciação acelerada, com fundamento no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996, por se tratar de infração autônoma distinta da hipótese de incidência da multa de ofício.
>
> 107.No tocante à glosa da depreciação acelerada, não se verifica controvérsia, uma vez que a própria impugnante reconheceu o erro e apresentou os respectivos comprovantes de pagamento do tributo devido, com os acréscimos legais. Caberá à unidade de origem, verificar a exatidão dos pagamentos informados e providenciar, se for o caso, a baixa parcial do crédito tributário.

Entendo que, em relação à parcela exonerada a decisão da DRJ deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

De fato a autoridade fiscal ao propor a inclusão da TIR e do prazo inicial no cálculo do preço-parâmetro, sem considerar a viabilidade de prorrogações efetivamente previstas em contrato, acabou por comprometer a representatividade dos contratos parâmetros e distorcer o fator de ajuste.

No presente caso, estamos tratando de contrato de afretamento de plataformas de grande valor imobilizado, de exploração quase que exclusiva da Recorrente e, que por todo o histórico, resta demonstrado que as renovações contratuais são praxe e, efetivamente, os prazos de vigência contratuais tratam-se de formalidades para dar segurança as partes. Não há sentido em se concluir que todo o custo será diluído no prazo contratual.

Veja que a DRJ citou precedente da própria DRJ em sentido semelhante (Acórdão nº 109-021.871, processo nº 16682.721277/2023-82, referente ao ano-calendário 2018), bem como da 9ª Turma/DRJ01 (Acórdão nº 101-025.380, processo nº 16682.721.212/2022-56), ambos reconhecendo que o prazo inicial contratual não pode ser utilizado como proxy do retorno do

DOCUMENTO VALIDADO

investimento sem demonstração concreta e tecnicamente fundamentada dessa correlação, e que tal critério não encontra amparo na legislação aplicável.

Aliás, o precedente citado pela DRJ proferido no processo nº 16682.721277/2023-82 foi recentemente apreciado por esta CARF e resultou no Acórdão 1201-007.239 de Relatoria do Cons. Raimundo Pires Santana Filho e, quanto ao Recurso de Ofício que trata de matéria idêntica, o mesmo não foi provido à unanimidade em sessão realizada em 28/08/2025. Transcrevo a ementa na parte que interessa:

> PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AFRETAMENTO DE PLATAFORMAS PARA EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. AJUSTES DE SIMILARIDADE. POSSIBILIDADE DE CORREÇÃO/ALTERAÇÃO/COMPLEMENTAÇÃO DOS CÁLCULOS.
>
> A legislação de preço de transferência autoriza a adoção de outro método ou a correção/alteração/complementação da metodologia (critérios de cálculo) sempre que, a juízo da autoridade fiscal, a apuração do preço- parâmetro não se mostrar adequado aos fatos e às circunstâncias. Válida, portanto, a pretensão da autoridade fiscal de introduzir na metodologia adotada pelo contribuinte, parâmetros que se lhe mostrem relevantes de serem considerados nos ajustes de similaridade (prazos e taxas de retorno dos investimentos).
>
> PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AFRETAMENTO DE PLATAFORMAS PARA EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. AJUSTES DE SIMILARIDADE. ÍNDICE ROACE COMO PROXY DA TAXA DE RETORNO ESPERADA DO INVESTIMENTO. NÃO CABIMENTO.
>
> O uso do índice Roace como proxy para a taxa de retorno esperada do investimento se mostra inadequada pelas seguintes razões. Primeiro, ao contrário do parâmetro original – que reflete uma projeção de retorno que viabilize o investimento –, o índice Roace é uma medida de desempenho efetivo desse investimento, podendo assumir valores incompatíveis com uma taxa de retorno esperada. Segundo, porque trata-se de um índice que abrange todas as atividades do grupo econômico e, portanto, somente na medida que a atividade de afretamento for única ou predominante – hipótese não comprovada –, seria possível sua utilização. Portanto, o uso do índice Roace no cálculo do ajuste de similaridade compromete a comparabilidade.
>
> PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. AFRETAMENTO DE PLATAFORMAS PARA EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. AJUSTES DE SIMILARIDADE. USO DE ÍNDICE APURADO COM DADOS DEFASADOS. IMPOSSIBILIDADE.
>
> A legislação (art. 11, § 2º, da IN RFB nº 1.312/2012) determina que, na determinação dos preços considerados comparáveis, deverão ser consideradas as operações efetuadas no ano-calendário da operação ou no imediatamente anterior. Portanto, não se pode utilizar, como ocorreu no caso concreto, valores/parâmetros relativos a outros anos-calendário – os quais refletirão diretamente na determinação do preço-parâmetro.

DOCUMENTO VALIDADO

Como verificado, o Auditor Fiscal utilizou o tempo de cada contrato de construção das plataformas para calcular o preço parâmetro adotado. Em oposição, na fase impugnatória, a PETROBRAS aduziu que deveria ser utilizado o tempo da vida útil de cada plataforma, não apenas o tempo do contrato inicial, acrescentando que era possível e comum a prorrogação dos contratos.

Em suma, corroboramos com a conclusão de que, utilizando-se o tempo de contrato inicial a autoridade fiscal acabou distorcer a TIR e, por da dedução de que uma vez incorreta a taxa de retorno esperada do investimento (ou uma *proxy* adequada) apurada, não há como conferir certeza e liquidez ao lançamento, por conseguinte, deve ser exonerado o respectivo crédito tributário lançado de ofício. Correta a decisão recorrida neste ponto.

Assim, nego provimento ao Recurso de Ofício.

No que se refere à matéria remanescente objeto de Recurso Voluntário – impossibilidade de concomitância entre multa de ofício e isolada – penso que o Recurso merece ser provido.

Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Tratando-se, portanto, de aplicação de penalidade, o *ius puniendi* está sujeito a mecanismos e princípios de controle do Poder punitivo do Estado razão pela qual, um único ilícito tributário não pode acarretar em duas punições sob pena de *bis in idem*.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

> As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.
>
> Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.
>
> Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou

DOCUMENTO VALIDADO

> absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.
>
> É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda, que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 in verbis:

> Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária e também, mais recentemente através de precedente da CSRF de 01/09/2020 através do Acórdão 9101-005.080:

> 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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.

Quanto ao precedente acima citado, peço vênia para reproduzir a brilhante declaração de voto proferida pela Conselheira Livia de Carli Germano, que já compôs esta TO, e que enfrenta de forma direta e exaustiva o argumento relativo à inaplicabilidade da referida Súmula 105:

> Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênia, divergi da i. Relatora com relação às exigência das multas isoladas lançadas para o ano calendário de 2007.
>
> Em síntese, tenho orientado meus votos no sentido de que o racional da Súmula CARF n. 105 permanece aplicável mesmo após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007, eis que, compreendo, esta modificou apenas o texto normativo, em nada alterando quanto à norma jurídica subjacente.
>
> A redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 era a seguinte (grifamos):
>
> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:
>
> (...)
>
> § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:
>
> I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;
>
> II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;
>
> III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;
>
> 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;
>
> O caput do artigo 44 traz a base de cálculo das multas em questão, fazendo menção à "totalidade de tributo ou contribuição".
>
> A uma primeira vista, tal referência parece mesmo se reportar ao valor devido no ajuste anual, inclusive em razão do emprego do termo "totalidade" – de fato, a

DOCUMENTO VALIDADO

princípio, parece não fazer sentido pensar que a norma fala em "totalidade de tributo" querendo se referir ao valor da estimativa mensal, eis que não se "totaliza" o valor de um pagamento que é único a cada mês.

A questão é: nesses termos, como compatibilizar o caput do dispositivo com os incisos de seu parágrafo primeiro?

Explica-se. O caput do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será "a totalidade do tributo ou contribuição". Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro (acima grifado), em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser exigida "ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente"?

Em ambas as hipóteses acima, teríamos um problema quanto à base de cálculo para a multa isolada a ser aplicada, eis que, (i) no caso de verificação, ainda no curso do ano calendário, de ausência de recolhimento da estimativa mensal, a base de cálculo da multa isolada seria inexistente, e (ii) no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa no ajuste anual, a base de cálculo da multa isolada seria zero.

É dizer, nessas situações, (i) a multa isolada não poderia (impossibilidade prática) ser aplicada antes da entrega da declaração, por ausência de base de cálculo, e (ii) o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º traria uma afirmação em si mesma contraditória, eis que ele estaria dizendo que a multa isolada poderia ser exigida ainda que sua base de cálculo fosse zero.

A MP 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu eficácia em 27 de outubro daquele ano, e MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/2007, alterou o texto legal de maneira que o caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996 deixou de indicar a base de cálculo das multas, sendo certo que a base de cálculo da multa isolada atualmente é, nos termos do inciso II, o valor do pagamento mensal devido. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

DOCUMENTO VALIDADO

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)

(...)

A legislação foi alterada sem qualquer previsão expressa de ter sido interpretativa (art. 106 do CTN), o que leva à conclusão de que a alteração, por si só, não teria influência na interpretação a ser dada à legislação vigente anteriormente.

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da norma jurídica subjacente (isto é, do significado formado a partir da interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer com que a literalidade reflita o sentido lógico já contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

No caso, para períodos anteriores a 2007, temos o seguinte dilema: ou (a) se considera que o caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando menciona "totalidade de tributo ou contribuição", está se referindo ao ajuste anual -- hipótese em que (i) não se aplica a multa isolada se verificada no curso do ano calendário, em virtude da ausência de base de cálculo, e (ii) deve ser ignorado o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º ("ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente"), porque contraditório com o caput, ou (b) se confere ao caput do artigo 44 um sentido diverso, compreendendo-se o significado de "totalidade de tributo ou contribuição" como sendo, genericamente, o valor devido que deixou de ser recolhido, e integrando-o de acordo com a hipótese prevista em cada um dos incisos do parágrafo primeiro em questão – assim, para os incisos I e II ele significaria o ajuste anual, enquanto que, para os incisos III e IV, seria o valor do recolhimento mensal devido.

Muitos sustentam que não se pode interpretar que a legislação esteja mencionando "tributo" querendo se referir às estimativas já que, tecnicamente, estas não são tributo mas mera antecipação. Sem embargo, não vejo problemas em tal raciocínio já que, na qualidade de antecipação de uma prestação potencialmente devida, a estimativa tem, em sua origem, a qualidade e a natureza do que busca antecipar.

Portanto, considerando o arrazoado acima, compreendo que a única forma de compatibilizar o trecho final do caput do artigo 44 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, com o trecho final do inciso IV do seu parágrafo 1º, é considerar que a menção do caput à "totalidade de tributo ou contribuição" deva ser compreendida de forma integrada com os incisos do parágrafo primeiro, sem negar eficácia a nenhuma de suas disposições.

DOCUMENTO VALIDADO

Deste modo, muito embora tal termo se identifique com ao valor devido no ajuste anual nos incisos I e II do parágrafo 1º (o que, inclusive, justificaria a menção ao vocábulo "totalidade"), no caso de ausência de recolhimentos mensais (incisos III e IV do parágrafo 1º), a base de cálculo da multa necessariamente é o valor do recolhimento mensal devido.

Não se nega que o caput orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar "os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida" (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, "c"), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda – i.e., as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser adequado, especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo, optar por uma interpretação que resulte em se considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

Tal interpretação revela-se, ainda, coerente com o princípio geral de que, em se tratando de penalidade, a graduação deve levar em conta a gravidade da falta, sendo assim adequado o entendimento de que a multa tenha por base de cálculo o valor da estimativa mensal devida e não recolhida.

Além disso, em se estabelecendo a base de cálculo da penalidade como sendo o valor do recolhimento mensal devido e não realizado, a interpretação se coaduna com a faculdade que se confere ao sujeito passivo de interromper os pagamentos por antecipação quando apure, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (parágrafo 2° do artigo 39 da Lei 8.383/1991).

É dizer, a multa isolada não poderá ser aplicada na hipótese em que o recolhimento mensal não seja devido -- em razão do levantamento de balancetes de suspensão – e proporcionalmente, em caso de balanços de redução. E isso, ressalte-se, independentemente de transcrição e tais balancetes no Diário, como enuncia a Súmula CARF 93: "A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa". (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

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

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia,

DOCUMENTO VALIDADO

prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

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

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

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

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

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

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

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

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

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso

DOCUMENTO VALIDADO

porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança "isolada") quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

DOCUMENTO VALIDADO

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 oficio na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de oficio 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 oficio de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de oficio — 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

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 vênia à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Com a devida vênia, afastar a aplicação das razões de decidir da referida Súmula uma vez que esta foi editada antes da alteração da redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 promovida pela Lei nº 11.488/2007, como se tal alteração legislativa fulminasse de morte toda a lógica e racionalidade da referida Súmula me parece postura muito perigosa para fins da segurança jurídica.

Nesse ponto, e para entender e compreender as razões de decidir necessário se faz analisar os precedentes que justificaram a produção da referida Súmula, e a conclusão que posso chegar é a de que os fundamentos da *ratio decidendi* permanece intacta e inalterada mesmo com a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Entendo ainda que, a lógica é a mesma no que se refere à aplicação da Súmula Vinculante CARF n. 22 mesmo para exclusões realizadas no âmbito do SIMPLES NACIONAL, muito embora ela se refira ao SIMPLES FEDERAL.

Veja que, neste caso específico, o que ocorreu foi sim, de fato, uma mudança completa no regime do Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/1996, substituído pela LC 123/2006.

O que ocorreu neste exemplo, foi uma completa mudança no regime de tributação diferenciado para os micro e pequenos empresários e, mesmo assim, não são poucos os precedentes deste CARF - e desta mesma TO- que aplicam a mesma *ratio decidendi* da referida Súmula para anular atos de exclusão realizados já no âmbito do novo regime. Para mim deve ser aplicada a mesma lógica.

Adicionalmente, necessário ressaltar que, recentemente o STF fixou o Tema 487 que trata de multas isoladas por descumprimento de obrigações acessórias. A tese fixada foi a seguinte:

> A multa isolada, aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória, estabelecida em percentual, não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.
>
> Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode

DOCUMENTO VALIDADO

> superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso da existência de circunstâncias agravantes.
>
> **Na aplicação da multa por descumprimento por deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção.** E, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como, adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância, e ne bis in idem.
>
> Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras. (grifos nossos)

Pois bem, em que pese aparentemente não exista vinculação ou aplicação automática, vez que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não possa se confundir com mero descumprimento de obrigação acessória, penso que o STF dá recado importante em relação à consunção, que deve ser considerada quando existam sobreposições de crédito tributário, o que se verifica no presente caso.

Diante do exposto, entendo assistir razão ao Recorrente neste ponto razão pela qual voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto parcialmente a decisão da DRJ como razão de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

VOTO VENCEDOR

Matheus Ferreira Azevedo, redator designado

Em que pese a bem fundamentada decisão e a clareza dos fundamentos esposados pelo ilustre conselheiro relator em seu voto, tenho opinião divergente em relação à questão de que haveria impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, pelo princípio da consunção.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Cabe lembrar que esse é um assunto há muito discutido no CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Entendo que, para anos-calendário a partir de 2007, não há qualquer impedimento para essa cumulação.

Neste tema, penso estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

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

Portanto, não se identifica qualquer óbice à convivência das duas multas.

Assinado Digitalmente

Matheus Ferreira Azevedo

DOCUMENTO VALIDADO