



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.720866/2019-14  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-006.786 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 06 de novembro de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** HIPERCARD BANCO MULTIPLO S.A

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. RAZÃO DE DECIDIR DO ACÓRDÃO RECORRIDO. *OBTER DICTUM*. INSUFICIÊNCIA RECURSAL. INOCORRÊNCIA.

As razões expostas em sede de *obiter dictum* pelo redator do voto vencedor, que não se incorporam ao conteúdo do julgado, não constituem fundamento autônomo que possa caracterizar insuficiência recursal.

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

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração.

Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart e Viviani Aparecida Bacchmi que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por dar-lhe provimento parcial para reformar o entendimento do acórdão recorrido e reconhecer a correção do lançamento das multas isoladas sobre estimativas no presente caso, deixando, porém, de restabelecer a sua exigibilidade no caso concreto, com base no art. 15 da Lei nº 14.689/2023. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luis Henrique Marotti Toselli. Designado para redigir o voto vencedor o

conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Findo o prazo regimental, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formuladas, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência (fls. 1889 e seguintes) interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN contra o Acórdão n.º 1301-005.869 (fls. 1876 e seguintes), de 19/11/2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, por meio do qual o colegiado deu parcial provimento ao recurso voluntário.

O acórdão recebeu a seguinte ementa e conteúdo decisório:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO DE 75%. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal e da multa de ofício, haja vista o princípio da consunção.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N.108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário em relação às matérias que retornaram para apreciação, após a reforma do acórdão n. 1301-002.280 pela CSRF, para, quanto às matérias conhecidas, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, dar-lhe provimento parcial, para cancelar a multa isolada exigida, em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função da infração apurada. Vencidos os conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite (relatora), Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Os autos foram encaminhados para a Procuradoria, para ciência do acórdão, (despacho fl. 1888), datado de 10/01/2022, tendo sido apresentado o recurso em 01/02/2022 (fl. 1910), no qual alega divergência jurisprudencial quanto à exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas em concomitância com a multa de ofício. Foram indicados como paradigmas da divergência os acórdãos n.º 1101-001.057, e n.º 1802-001.592.

O recurso foi admitido nos termos despacho de admissibilidade (fls. 1913/1917), proferido pelo presidente da Câmara *a quo*.

A contribuinte teve ciência do acórdão e do recurso especial admitido em 10/01/2023 (fl. 1921) e apresentou suas contrarrazões ( fls. 1925/1942) em 23/01/2023 (fl. 1923), alegando em preliminar que o recurso não deve ser conhecido na medida em que se assentaria em dois fundamentos diversos e autônomos, a saber: 1- inexistência de previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual; e 2 – impossibilidade de exigência da multa em concomitância com a multa de ofício em face do princípio da consunção. Não obstante o recurso fazendário enfrenta apenas o segundo fundamento. Ao final , conclui, *verbis*:

“Desse modo, não há dúvidas de que o recurso especial da Fazenda Nacional não merece ser conhecido pelo fato de ter se insurgido apenas quanto a um dos dois fundamentos autônomos adotados pelo v. acórdão recorrido, remanescendo incólume o entendimento de ausência de previsão legal para a exigência de multa isolada em *“casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido”*, o qual por si só é suficiente para o afastamento da multa isolada no caso concreto, situação esta em que as três Turmas Julgadoras da CSRF entendem que o recurso especial não pode ser conhecido, *verbis*”: (...).

No mérito, a recorrente defende a manutenção do acórdão recorrido pelos seus fundamentos, notadamente a aplicação do princípio da consunção.

Na sessão de julgamento realizada em 03 de outubro de 2023, a contribuinte, por intermédio de seu patrono apresentou memoriais e realizou sustentação oral na qual alegou a perda de objeto do presente recurso em face das disposições introduzidas no Decreto n.º 70.235/1972 pela Lei n.º 14.689/2023.

Nesse sentido, sustentou que, de acordo com as novas normas de julgamento, ficam excluídas as multas lançadas, em caso de processos resolvidos por voto de qualidade em favor da Fazenda Nacional (§ 9º-A do art. 25, do Decreto n.º 70.235/1972), o que aplicar-se-ia inclusive aos casos já julgados pelo Carf e ainda pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação da Lei n.º 14.689/2023. É o que se ocorre neste caso, tendo em vista que a discussão nestes autos decorre do desmembramento do processo administrativo n.º 10480.735112/2012-25, cujo lançamento foi mantido por voto de qualidade, decisão formalizada por meio do Acórdão n.º 9101-003-740, de 12 de setembro de 2018.

Na oportunidade, o julgamento foi interrompido por pedido de vista da Conselheira Edeli Pereira Bessa.

No dia 04 de outubro de 2023, a recorrente formalizou petição nos autos, reiterando o quanto sustentado na sessão de julgamento e apresentou extratos do processo judicial referente ação ordinária anulatória n.º 1033545- 97.2019.4.01.3400, atualmente em curso na 2ª Vara Federal Cível da JFDF, que se encontra em fase de perícia, visando demonstrar que a exigência que deu origem ao lançamento da multa isolada, objeto do presente, ainda se encontra pendente de julgamento em 1ª instância judicial.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

### Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e foi admitido nos termos regimentais.

A recorrente contesta o conhecimento do recurso alegando que o acórdão recorrido se sustenta em dois fundamentos e que o recurso se insurge apenas contra um deles, de forma que haveria insuficiência recursal.

Não obstante, antes mesmo de adentrar ao exame da caracterização da divergência entendo que deva ser analisada a questão suscitada pela contribuinte, por meio de seu patrono, na sessão de julgamento realizada em 03 de outubro de 2023, concernente à perda de objeto do recurso especial em face das novas disposições introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

Em sua petição juntada aos autos (fls. 1951/1954) a contribuinte reiterou a alegação trazida da tribuna e em memoriais, *verbis*:

HIPERCARD BANCO MÚLTIPLO S.A., por seu advogado, nos autos do PROCESSO ADMINISTRATIVO em epígrafe, **com fundamento nos artigos 15 e 493 do CPC**, e reportando-se ao seu memorial e à sustentação oral realizada por ocasião do início do julgamento vem, respeitosamente, **reiterar seu pedido de que seja reconhecida a perda de objeto do recurso especial da Fazenda Nacional face ao cancelamento das multas nos termos do art. 15 da Lei nº 14.689/23.**

Com efeito, as multas isoladas que a Fazenda Nacional pretende restabelecer em seu recurso especial foram lançadas no processo administrativo nº 10480.735112/2012-25, do qual o presente feito é mero desmembramento, em razão de alegada “falta do pagamento do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente por estimativa” (fl. 43 do presente processo), decorrente da dedução supostamente indevida de despesas com amortização do ágio, que também foram glosadas naquele processo, no qual, além da multa isolada ora discutida, foram exigidos IRPJ e CSL sobre as despesas glosadas, acrescidos de multa de ofício e juros moratórios.

Pois bem, **tendo o lançamento sido inicialmente exonerado em sua totalidade** pela C. 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF (Acórdão nº 1301-002.280) que proveu integralmente o recurso voluntário da ora Recorrida (ocasião em que as questões da exigência da multa isolada e dos juros sobre a multa de ofício não foram examinadas por terem restado prejudicadas em razão do total provimento do recurso voluntário), **o recurso especial então interposto pela Fazenda Nacional para restabelecer o lançamento referente à glosa das despesas de amortização do ágio foi provido pela C. 1ª Turma da CSRF pelo voto de qualidade** de seu Presidente (Acórdão nº 9101-003.740).

Ocorre que em 21/09/2023 foi sancionada a **Lei nº 14.689/23**, que assim dispôs, “*verbis*”:

*“Art. 1º Os resultados dos julgamentos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), na hipótese de empate na votação, serão proclamados na forma do disposto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos termos desta Lei.*

*Art. 2º O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

(...)

“Art. 25. (...)

(...)

§ 9º-A. ***Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo.***

(...)

***Art. 15. O disposto no § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, aplica-se inclusive aos casos já julgados pelo Carf e ainda pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação desta Lei.***

***Art. 17. Revogam-se:***

(...)

***II - o art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;***

***(...)” (destaques nossos)***

Portanto, ao restabelecer como critério geral de desempate nos acórdãos do CARF o voto de qualidade previsto no § 9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72 que havia deixado de ser aplicado em “*caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário*” por força do artigo 19-E da Lei nº 10.522/02 introduzido pela Lei nº 13.988/20, o artigo 2º da Lei nº 14.689/23 acrescentou ao artigo 25 do Decreto nº 70.235/72 o § 9º-A, no qual excluiu “***as multas (...) na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade***”.

Por sua vez, **o artigo 15 desta mesma Lei nº 14.689/23 determinou expressamente a aplicação da regra do § 9º-A do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72 aos casos já julgados pelo CARF**, excepcionando tão somente as situações em que, na hipótese de já ter sido proposta ação judicial com pedido de extinção do crédito tributário mantido pelo CARF por voto de qualidade, na data da publicação da lei seu mérito já tenha sido julgado pelo TRF competente.

Dessa forma, **a regra do artigo 15 da Lei nº 14.689/23 aplica-se indiscutivelmente ao caso concreto, no qual o crédito tributário restabelecido pela CSRF por voto de qualidade foi objeto da ação ordinária anulatória nº 1033545- 97.2019.4.01.3400, atualmente em curso na 2ª Vara Federal Cível da JFDF, em fase de perícia (íntegra do processo disponível no site do Tribunal Regional Federal da 1ª Região1, e cópias anexas – doc. j).**

Por fim, cumpre esclarecer que muito embora o caso concreto trate de multas isoladas impostas em decorrência da glosa de despesas de amortização de ágio que também resultaram na exigência de IPRJ e de CSL no mesmo lançamento, **a regra do § 9º-A do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72, por não fazer nenhuma distinção, aplica-se a quaisquer multas, incluindo-se as multas isoladas, como evidenciado inclusive pelo processo legislativo pertinente ao Projeto de Lei nº 2.384/23, que resultou na Lei nº 14.689/23.**

[...]

Assim, **ainda que se entenda inexistir a deficiência recursal apontada pelo Recorrido em suas contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional, o que se admite apenas para argumentar, não há dúvida de que o mesmo na atualidade restou prejudicado por perda de objeto, uma vez que os créditos em discussão no recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (multa isolada) foram extintos**

**por força do § 9º-A do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72 c/c o artigo 15 da Lei nº 14.689/23.**

[...] (grifos e destaques cfe. original)

De fato, o presente processo decorre do desmembramento de parte dos créditos tributários controlados no processo administrativo nº 10480.735112/2012-25, concernente a Multa Isolada e dos juros sobre a multa de ofício, conforme consta descrito na Representação (fls. 2), *verbis*:

O presente processo de representação foi formalizado para controle da **Multa Isolada e dos Juros sobre a Multa Ofício**, que continuam em litígio e precisam ser encaminhados ao CARF para julgamento. No processo originário nº 10480.735112/2012-25 ficará o controle e a cobrança dos valores de IRPJ e CSLL em virtude do encerramento da discussão administrativa.

Importante destacar que, devido à particularidade e a fase em que o processo originário nº 10480.735112/2012-25 se encontrava, não foi possível transferir para o presente processo a parte já encerrada administrativamente, conforme recomendado pela Nota Técnica CODAC nº 001/2019.

Nesta esteira, faz-se abaixo um breve resumo do litígio administrativo iniciado no processo nº 10480.735112/2012-25 e que demandou a abertura do presente processo de representação.

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte, foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL.

Cientificado dos lançamentos, o contribuinte apresentou IMPUGNAÇÃO, a qual foi julgada improcedente pela DRJ.

Na sequência, o contribuinte apresentou RECURSO VOLUNTÁRIO, o qual foi devidamente contrarrazoado pela Procuradoria, porém o CARF deu provimento ao recurso.

Após, a Fazenda Nacional apresentou RECURSO ESPECIAL e o CARF deu seguimento ao recurso. Cientificado do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial, o contribuinte apresentou suas CONTRARRAZÕES.

Por derradeiro, o CARF deu provimento ao Recurso Especial da Procuradoria determinando o retorno dos autos ao colegiado de origem para apreciação das matérias relacionadas à aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício e incidência de juros sobre multa, constantes do recurso voluntário.

Assim, diante do exposto, proponho a abertura do presente processo de representação para controle da multa Isolada e dos Juros s/ a Multa Ofício, transferidos do processo nº 10480.735112/2012-25, que serão encaminhados ao CARF para julgamento.

À consideração.

De acordo, encaminhe-se como proposto.

O colegiado *a quo*, ao apreciar o recurso voluntário exonerou a multa isolada, objeto do presente recurso especial da PFN, e manteve a cobrança dos juros sobre a multa de ofício.

Ocorre que, conforme informado pela contribuinte, esta multa isolada também decorre do lançamento de glosa de amortização de ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL formalizado por meio do processo administrativo nº 10480.735112/2012-25, que foi mantido por voto de qualidade por esta 1ª Turma da CSRF, por meio do Acórdão nº 9101-003.740, do qual se extrai a seguinte ementa e decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

**TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.**

A subsunção aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos arts. 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material ali previstos. Inexiste norma que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas ou, ainda, que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição de outras pessoas jurídicas.

Não há previsão legal, no contexto da mencionada legislação, para transferência de ágio por meio de interposta pessoa jurídica, sendo indevida a amortização do ágio pelo sujeito passivo.

**INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.**

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera empresa veículo para transferência do ágio à incorporadora.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial quanto à amortização do ágio transferido à Hipercard BM pela Unicard e Unipart, vencidos os conselheiros Luis Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram dessa matéria. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso quanto à empresa modelo para IRPJ e CSLL e quanto à contemporaneidade do laudo. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luis Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento. Por unanimidade de votos, acordam em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem para apreciação das matérias relacionadas à aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício e incidência de juros sobre multa, constantes do recurso voluntário. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

A contribuinte também juntou aos autos documentos processuais relativos ao andamento da ação anulatória proposta, demonstrando que a mesma encontra-se em primeira instância de julgamento, de sorte que se amoldaria à hipótese prevista no art. 15 da Lei nº 14.689/23 determinou expressamente a aplicação da regra do § 9º-A do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72 aos casos já julgados pelo CARF.

Visto por este prisma, de fato haveria falta de interesse recursal por parte da PFN, pois ainda que fosse reformado o entendimento do acórdão recorrido quanto ao cancelamento da multa isolada esta não poderia ser cobrada em face da novel disposição legal mencionada.

Ocorre que a jurisprudência desta turma tem sido firmada no sentido de que há um interesse, ao menos mediato, da recorrente na reforma do entendimento que prevaleceu no acórdão recorrido sobre a legislação interpretada que, assim, não mais se prestaria como paradigma de divergências sobre a matéria em recursos especiais que venham a ser interpostos posteriormente.

Destarte, no mérito, ainda que o colegiado entenda que as multas isoladas não podem ser cobradas em face da nova legislação aplicável às multas, subsiste o interesse recursal

da PFN de afastar a interpretação adotada no acórdão recorrido, de sorte que afasto a alegação preliminar de perda de interesse recursal.

Passo então a analisar as alegações da contribuinte contrárias ao conhecimento do recurso.

Segundo a recorrente, são dois fundamentos diversos e autônomos do acórdão recorrido, a saber: 1- inexistência de previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual; e 2 – impossibilidade de exigência da multa em concomitância com a multa de ofício em face do princípio da consunção.

Observo que, em que pese o voto vencedor traga, preliminarmente, o entendimento do redator designado de que inexistiria previsão legal para aplicação de multa isolada quando não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual, o fundamento que orienta o acórdão recorrido é de fato apenas o segundo apontado pela contrarrazoante, concernente à impossibilidade de exigência da multa em concomitância com a multa de ofício em face do princípio da consunção, conforme espelhado na própria ementa do acórdão, *verbis*:

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO DE 75%. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal e da multa de ofício, haja vista o princípio da consunção.

De fato, o redator do voto vencedor faz algumas conjecturas em seu voto acerca do alcance do dispositivo legal previsto no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996, que não foram postas no recurso voluntário pela contribuinte e sequer foram discutidas no voto vencido apresentado pela relatora, de modo que entendo que se trata de mero *obiter dictum* do redator designado.

O recurso voluntário, neste sentido, foi desenvolvido a partir da afirmação de que *em sua impugnação, o Recorrente demonstrou a improcedência da referida multa dada a impossibilidade da exigência da multa isolada em questão concomitantemente com a multa de ofício, tendo mencionado, nesse sentido, diversas decisões proferidas pela C. 1ª Turma da CSRF.*

Por sua vez, o voto vencido confirma que a discussão se circunscreve a este aspecto:

A Recorrente defende a impossibilidade da exigência da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício. Questiona a decisão da DRJ que fundamentou a imposição da multa na nova redação dada à Lei n. 9.430/96 pela Lei n. 11.488/2007. Invoca o princípio da anterioridade, que a multa só poderia ser aplicada a partir de janeiro de 2008.

Já o voto vencedor traz uma primeira abordagem que, se decorresse de alegação e entendimento contrário do voto vencido, inclusive, dispensaria a apreciação da possibilidade de concomitância, vez que a mencionada ausência de previsão legal para exigência da multa isolada já bastaria para afastá-la em qualquer hipótese de infração que afetasse a apuração das antecipações depois do encerramento do exercício, sem necessidade de se adentrar à discussão acerca da concomitância.

Confirmam-se os excertos abaixo extraídos do voto vencedor:

[...]

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta multa isolada foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, sem previsão legal.

[...] (g.n.)

Na sequência do seu voto, após externar o seu entendimento acerca do alcance do dispositivo, o redator do voto vencedor trata da tese discutida no voto vencido acerca da possibilidade de exigência concomitante da multa isolada com a multa de ofício, *verbis*:

[...]

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: *“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício.”*

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente. Este foi o entendimento da I. Relatora.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais

**apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).**

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se (sic) a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão n.º 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei n.º 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confirma-se decisão proferida no REsp n.º 1.496.354/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

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

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

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

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

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

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, 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. 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.

Logo, a interpretação (aparente) 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 do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

[...]

Do exame na íntegra do acórdão (ementa, relatório, voto vencido e voto vencedor) entendo que o fundamento que orientou a decisão do colegiado *a quo* é aquele que foi espelhado na ementa do acórdão e que foi extensamente abordado no voto vencedor, não se podendo considerar que as afirmações pelo redator designado, fora do debate estabelecido pela contribuinte, constituir-se-iam em fundamento autônomo que teria sido encampado pelo colegiado *a quo*.

Insisto que a discussão acerca da exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício proporcional somente se estabelece com o reconhecimento implícito de que há previsão legal para aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas *a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida.*

Se este último questionamento integrasse o litígio que a contribuinte estabeleceu nestes autos, o Colegiado *a quo* deveria ter sobre ele deliberado antes de avaliar se houve, também, aplicação concomitante de multa proporcional sobre o ajuste anual.

Ausente este questionamento, evidenciado está que a contribuinte não cogitou da impossibilidade de aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas apenas em razão dos ajustes promovidos pela autoridade fiscal no lucro tributável originalmente apurado e circunscreveu o debate à impossibilidade de esta punição se verificar concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre os tributos apurados ao final do ano-calendário.

Adiciono que este debate já se verificou no Acórdão nº 9101-006.601, no qual a relatora, Conselheira Livia De Carli Germano, restou vencida juntamente com o Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, redigindo o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa:

Voto Vencido

[...]

Observo, porém, que o voto condutor do acórdão recorrido, muito embora tenha concluído pela impossibilidade de aplicar concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício devida ao final do ano calendário, antes analisa e conclui também acerca da impossibilidade de se cobrar a multa isolada **sob outro fundamento**.

De fato, o **voto vencedor** do acórdão recorrido, antes de mencionar a aplicação do princípio da consunção, conclui pela impossibilidade de se cobrar a multa isolada no caso de infrações resultantes de glosa de despesas, veja-se (grifamos):

(...)

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional contesta a aplicação da tese da consunção para hipóteses de concomitância, mas não desconhece que há um argumento autônomo no voto condutor do acórdão recorrido, acerca da impossibilidade de se cobrar a multa isolada quando o lançamento resulte de glosa de despesas, como demonstra o seguinte trecho da peça (fl. 892, grifamos):

Concluiu a decisão combatida que deveria ser aplicado ao caso o princípio da consunção, pois haveria dupla penalização a incidir sobre uma mesma base de cálculo.

Além disso, pontuou a impossibilidade de exigir a multa isolada após o encerramento do ano-calendário e que haveria falta de previsão legal para a imposição dessa penalidade quando o lançamento fosse decorrente de glosas de dedução de despesas indevidas.

Aparentemente, em seu recurso especial a Fazenda Nacional pretende contestar todos os fundamentos do acórdão recorrido com os mesmos paradigmas, eis que afirma (fl. 895):

Por fim, os paradigmas apresentados deixaram claro que “*a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar*”.

Assim, identificada a referida infração consistente na falta de antecipação das estimativas devidas, caberá a incidência da multa, sem ressalvas. Ao revés, ressaltaram os paradigmas que a própria lei ratifica a exigência da referida multa em diversas situações: seja isoladamente, seja em conjunto com a multa de ofício, seja ainda que encerrado o ano-calendário, ou mesmo ainda que apurado prejuízo. Apenas a sujeitaram à identificação da ausência do dever de antecipar as estimativas que seriam devidas.

Não obstante, a Fazenda Nacional nada menciona, em seu recurso especial, quanto ao fundamento acerca da (im)possibilidade de se cobrar a multa isolada quando o lançamento resulte de glosa de despesas. E a pretensão de contraditar tal tese também não se verifica da escolha dos paradigmas – houvesse tal pretensão, a Fazenda Nacional não teria escolhido o paradigma 9101-002.434, que sequer tratou de lançamento por glosa de despesas, mas de lançamento em virtude de inclusão de receitas à base de cálculo – por “*considerarse inaplicável a regra do art. 409 do RIR aos contratos firmados pela contribuinte com o Poder Público para fornecimento de energia elétrica.*”

Neste sentido, **atesta-se a insuficiência recursal**, eis que a **argumentação** trazida no recurso especial não é apta a contraditar um dos fundamentos autônomos do acórdão recorrido.

Ante o exposto, oriento meu voto para **não conhecer** do recurso especial.

[...]

Voto Vencedor

[...]

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso fazendário. A maioria do Colegiado compreendeu que a divergência jurisprudencial está suficientemente demonstrada.

Como bem exposto pela I. Relatora, a objeção posta pela Contribuinte em suas contrarrazões não pode ser acolhida, em face do que dispõe o art. 67, §12 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, que despreza como paradigmas apenas decisões que contrariam decisões do Superior Tribunal de Justiça editadas no rito dos recursos repetitivos, o que não é o caso das decisões por ela referidas.

Quanto à suficiência recursal, vislumbra-se que o destaque feito pela I. Relatora no voto condutor do recorrido está devidamente confrontado pela PGFN e pelos paradigmas por ela indicados. Isto porque da concepção de que a multa isolada *não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido*, deduz-se que a penalidade estaria prevista, apenas, para as antecipações apuradas e não recolhidas pelo sujeito passivo, aspecto acerca do qual a PGFN manifesta sua discordância destacando do paradigma nº 9101-002.434 o seguinte excerto:

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a

partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário.

[...]

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A hipótese legal de aplicação da multa isolada é firmada, nestes termos, objetivamente em face de falta de pagamento de estimativa em relação ao que *deveria ter sido pago*. E a única dispensa de pagamento é aquela evidenciada por meio de levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução. Sob esta ótica, se receita é suprimida desta apuração, ou despesa/exclusão indevidamente consignada, evidenciado estará que não foi pago o que *deveria ter sido pago* e que os balanços/balancetes, com aqueles vícios, não amparariam esta falta de recolhimento.

No segundo paradigma, nº 9101-004.761, a PGFN também destaca o excerto que se opõe ao trecho do recorrido referido pela I. Relatora:

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência

Nestes termos, portanto, *infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido* não podem ser punidas, apenas, com a aplicação da multa proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, porque o prejuízo do Fisco se verifica *desde o momento em que a estimativa é devida*.

Adicione-se, por fim, que a PGFN também traz fundamentos de mérito para reversão do ponto em destaque, quando assim consigna em seu recurso especial:

Verificou-se a falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta, bem como quedou-se inerte o sujeito passivo em comprovar, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. Existentes os pressupostos fáticos e jurídicos, a exigência fiscal se mantém legal e legítima. Assim, está se exigindo do autuado o pagamento de multa em decorrência do descumprimento do sistema de recolhimento do imposto por estimativa.

De fato, o caso em tela decorre da constatação de omissão de receitas e a opção da Contribuinte foi pela apuração das estimativas com base na receita bruta e acréscimos. Assim, se outra é a base estimada, pelo acréscimo das receitas omitidas, e não há, como referido nos paradigmas, balanços ou balancetes de suspensão/redução que possam

reduzir ou afastar a exigibilidade das estimativas, na concepção da recorrente a multa isolada é de rigor, ainda que no caso de *infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita*.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

No presente caso, o recurso especial teve em conta os paradigmas n.º 1101-001.057 e 1802-001.592, mas o mesmo confronto implícito acima referido se verifica, a confirmar que a discussão acerca da concomitância com a multa de ofício proporcional somente se estabelece se rejeitada a hipótese de que a multa isolada *não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido*.

É sob este entendimento que o paradigma n.º 1101-001.057 firma a cláusula geral de que *o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual*, e o paradigma n.º 1802-001.592 analisa a alegação de consunção a partir da premissa de que *não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido no ajuste), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro*.

É a partir da válida premissa de que não houve decisão no acórdão recorrido no sentido de que a multa isolada *não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido*, que o recurso fazendário passa ao ponto efetivamente em litígio, sob a pressuposta existência de previsão legal daquela penalidade:

A teor do referido dispositivo legal, a “multa isolada” é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.

No caso, não há dúvida de que o Recorrido optou por recolher o IRPJ e a CSLL pelo regime de estimativa. Por outro lado, também não há dúvida de que o Recorrido descumpriu o regime, pois não recolheu integralmente o tributo, e não justificou o não recolhimento mediante a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução.

A Turma Ordinária *a quo* aduz que não poderia ser exigida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas juntamente com a multa de lançamento de ofício porque não pode incidir duas penalidades sobre a mesma infração.

*Data maxima venia*, há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração ou estaria ocorrendo no caso uma “dupla punição”.

Inexiste, portanto, insuficiência recursal.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial.

## Mérito

A Procuradoria Fazenda Nacional defende a possibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício. Rejeita a alegação quanto a existência de dupla penalidade sobre um mesmo fato, uma vez que a multa de ofício decorre do não pagamento de tributo, enquanto que multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa, sendo infrações bastante diversas.

Questiona a aplicação do princípio da consunção, que seria aplicável apenas ao direito penal e a inaplicabilidade da Súmula CARF nº 105 ao caso concreto.

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 105<sup>1</sup>, porquanto o lançamento da multa isolada 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.

Com efeito, o alcance da referida súmula é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. O enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art.44, § 1º, inciso IV da Lei nº 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 nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007<sup>2</sup>. 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.

---

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Lei nº 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)

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.

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.

Por fim, 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.

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 fim, cabe refutar a aplicação do princípio penal da consunção, reiteradamente invocado como fundamento pelos que defendem a impossibilidade de aplicação da multa isolada com a multa de ofício. Para tanto, valho-me do brilhante voto do i. conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, no Acórdão nº1302-001.080, citado pela d. PGFN em suas contrarrazões, como fundamento para defender sua inaplicabilidade à questão em debate, *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.

#### **Das condutas infracionais diferentes**

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

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

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

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

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

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimativa é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa.

Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício.

As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo **inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.**

[...] (g.n.)

Por todo o exposto, voto no sentido prover o recurso especial da Fazenda Nacional, para reformar o acórdão recorrido e reafirmar a correção do lançamento das multas isoladas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL.

Não obstante, as novas disposições introduzidas pela Lei nº 14.689/2023, notadamente a inclusão do § 9ª-A do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972 e o que dispõe o art. 15 da referida lei, determinam que devem ser excluídas as multas na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade, previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972.

Como já observado, a contribuinte demonstrou que a situação examinada no presente processo se amolda à hipótese legal de exclusão das multas decorrentes do lançamento de ofício decorrente da glosa de amortização de ágio constituído no processo administrativo n.º 10480.735112/2012-25, cuja exigência principal (IRPJ e CSLL) foi mantida por voto de qualidade no julgamento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, formalizado por meio do Acórdão n.º 9101-003.740.

Também resta claro nos autos que, assim como a multa de ofício sobre as diferenças de tributos lançados, a exigência da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL decorre diretamente do lançamento das diferenças apuradas pelo Fisco.

Dito isto, conclui-se que a reforma do entendimento do acórdão recorrido, acima sustentada, não pode ter o condão de restabelecer a exigência das multas isoladas.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso fazendário, para reformar o entendimento do acórdão recorrido para reconhecer a correção do lançamento das multas isoladas sobre estimativas no presente caso, deixando, porém, de restabelecer a sua exigibilidade no caso concreto, com base no art. 15 da Lei n.º 14.689/2023,

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

## Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli - Redator Designado

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

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

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

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

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

Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela MP n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007):

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

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

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

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

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

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

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

Já a *multa isolada de 50%*, prevista no inciso II, deve incidir sobre o valor das estimativas mensais não recolhidas, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

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

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

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

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

Nesse sentido já se manifestou o E. Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins<sup>3</sup>, da 2ª Turma desse E. Tribunal:

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

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

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

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

<sup>3</sup> Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015.

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

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

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

[...]

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

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

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

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).

2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).

3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.

4. Recurso especial provido.

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

Do voto vencedor do Acórdão n.º 9101-005.080, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e do qual acompanhei, extrai-se que:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para *geografia* das previsões inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas

características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra<sup>4</sup>.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos

<sup>4</sup> Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462.

apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

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

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

(...)

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

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

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

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

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

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

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

(...)

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

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

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

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

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

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

(...)

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

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

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

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

Nesse sentido, nenhum reparo cabe ao acórdão recorrido, que corretamente afastou a multa isolada cobrada sobre as estimativas apuradas.

## Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O presente caso retorna a este Colegiado para apreciação de recurso especial interposto pela PGFN em face do Acórdão n.º 1301-005.869 no qual, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, foi dado provimento parcial ao recurso voluntário *para cancelar a multa isolada exigida, em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função da infração apurada*. A PGFN pretende, em face de divergência jurisprudencial demonstrada a partir dos paradigmas n.º 1101-001.057 e 1802-001.592, reverter o acórdão recorrido na parte em que *o Colegiado aplicou o princípio da consunção, 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*, defendendo, em sua conclusão de mérito, que *não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa*.

Em contrarrazões, a Contribuinte apresentou objeções ao conhecimento do recurso fazendário, validamente rejeitadas pelo I. Relator, mas, em sustentação oral e em petição juntada aos autos, suscitou a perda de objeto do recurso especial *face ao cancelamento das multas nos termos do art. 15 da Lei n.º 14.689/23*.

Os lançamentos formalizados nestes autos veicularam infrações no âmbito do IRPJ e da CSLL por *falta de adição de despesas indedutíveis de amortização de ágio* no valor de R\$ 145.441.572,62, bem como por *exclusão indevida de despesas indedutível de amortização de ágio* nos valores de R\$ 2.986.049,52 (IRPJ) e R\$ 35.832.594,12 (CSLL), ambas pertinentes ao ano-calendário 2007, para além de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas aplicada nos meses de janeiro, fevereiro e abril a dezembro/2007 para o IRPJ e nos meses de abril a dezembro/2007 para a CSLL. O Relatório Fiscal às e-fls. 22/46 indica que a glosa de R\$ 145.441.572,62 corresponde ao ágio referido como Conabinu/Hipercard e as glosas de R\$ 2.986.049,52 e R\$ 35.832.594,12 correspondem ao ágio MIF (Modelo Investimentos Financeiros), bem como que as multas isoladas decorrem da falta de recolhimento das estimativas em razão das infrações apuradas pela autoridade lançadora.

Desde a impugnação, a Contribuinte afirma a *impossibilidade de exigir multa isolada concomitantemente à multa de ofício*. Em recurso voluntário, adicionou a seus argumentos a necessária aplicação do princípio da anterioridade, sob a ótica afirmada na decisão de 1ª instância de que a penalidade foi instituída pela Lei n.º 11.488/2007. Contudo, na primeira apreciação do recurso voluntário, o Colegiado *a quo* lhe deu provimento integral sob a compreensão de que as amortizações de ágio seriam dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, conforme expresso no Acórdão n.º 1301-002.280.

No Acórdão n.º 9101-003.740, este Colegiado assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial quanto à amortização do ágio transferido à Hipercard BM pela Unicard e Unipart, vencidos os conselheiros Luis Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram dessa matéria. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso quanto à empresa modelo para IRPJ e CSLL e quanto à contemporaneidade do laudo. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade,

acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento. Por unanimidade de votos, acordam em determinar o retorno dos autos ao colegiado de origem para apreciação das matérias relacionadas à aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício e incidência de juros sobre multa, constantes do recurso voluntário. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

As glosas referentes ao ágio MIF, nos valores de as glosas de R\$ 2.986.049,52 (IRPJ) e R\$ 35.832.594,12 (CSLL) restaram definitivamente canceladas, em face do conhecimento parcial do recurso fazendário. Já as glosas do ágio Conabinu/Hipercard, no valor de R\$ 145.441.572,62 nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, foram restabelecidas por voto de qualidade, e assim se fez necessária a devolução dos autos à Turma Ordinária para apreciação da *aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício e da incidência de juros sobre multa*. A autoridade local demonstrou às e-fls. 1848/1863 os créditos tributários definitivamente extintos, manteve nos autos do processo administrativo n.º 10480.735112/2012-25 os débitos principais de R\$ 36.360.393,16 (IRPJ) e R\$ 13.089.741,54 (CSLL) acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora, e transferiu para estes autos os débitos remanescentes de multa isolada, bem como os juros de mora sobre a multa de ofício proporcional e a multa isolada, vez que questionados nos argumentos subsidiários de recurso voluntário cuja apreciação motivou o retorno determinado no Acórdão n.º 9101-003.740.

Assim, a pretensão fazendária nestes autos é restabelecer as multas isoladas aplicadas em razão do recálculo das estimativas mediante glosa das amortizações do ágio Conabinu/Hipercard, glosas estas legitimadas por voto de qualidade no Acórdão n.º 9101-003.740, em sessão de 12 de setembro de 2018. Daí porque a Contribuinte invoca, aqui, a aplicação do que assim dispôs a Lei n.º 14.689, de 2023:

Art. 1º Os resultados dos julgamentos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), na hipótese de empate na votação, serão proclamados na forma do disposto no § 9º do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, nos termos desta Lei.

Art. 2º O Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 14-B. (VETADO)”

“Art. 25. ....

.....  
§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo.

.....  
Art. 15. O disposto no § 9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, aplica-se inclusive aos casos já julgados pelo Carf e ainda pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação desta Lei.

Nestes termos, tratando-se de *caso já julgado pelo Carf* antes da Lei n.º 14.689/2023, cujo resultado foi proclamado *na forma do disposto no §9º do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 1972*, a Contribuinte apresenta prova que o crédito tributário mantido por voto de qualidade ainda está *pendente de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal*, para assim pretender a aplicação do que dispõe o §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 1972, ou seja, a exclusão das multas aplicadas.

Na prova juntada aos autos, a Contribuinte apresenta petição inicial da Ação Ordinária Anulatória de Lançamento Fiscal que teria sido proposta em 25/10/2019 e recebido o número n.º 1033545-97.2019.4.01.3400, com o pedido de fosse *totalmente cancelada a cobrança dos valores que lhe estão sendo exigidos a título de tributos, multa de ofício e juros de mora nos autos do processo administrativo n.º 10480.7365112/2012-25*, atribuindo-se à causa o valor de R\$ 142.861.439,30, praticamente o mesmo valor exigível mantido naqueles autos conforme demonstrado à e-fl. 1863, totalizado em R\$ 142.861.439,13. Extrato da movimentação processual indica que o processo judicial aguarda sentença na 2ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal.

Com a edição da Lei n.º 14.689/2003, o Decreto n.º 70.235/72 passou a assim dispor:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais será constituído por seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

I – (revogado); (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

II – (revogado); (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

III – (revogado); (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

IV – (revogado). (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 2º As seções serão especializadas por matéria e constituídas por câmaras. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 3º A Câmara Superior de Recursos Fiscais será constituída por turmas, compostas pelos Presidentes e Vice-Presidentes das câmaras. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 4º As câmaras poderão ser divididas em turmas. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 5º O Ministro de Estado da Fazenda poderá criar, nas seções, turmas especiais, de caráter temporário, com competência para julgamento de processos que envolvam valores reduzidos, que poderão funcionar nas cidades onde estão localizadas as Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 6º (VETADO) (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 7º As turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais serão constituídas pelo Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pelo Vice-Presidente, pelos Presidentes e pelos Vice-Presidentes das câmaras, respeitada a paridade. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 8º A presidência das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais será exercida pelo Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a vice-presidência, por conselheiro representante dos contribuintes. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, **que, em caso de empate, terão o voto de qualidade**, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 10. Os conselheiros serão designados pelo Ministro de Estado da Fazenda para mandato, limitando-se as reconduções, na forma e no prazo estabelecidos no regimento interno. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 11. O Ministro de Estado da Fazenda, observado o devido processo legal, decidirá sobre a perda do mandato dos conselheiros que incorrerem em falta grave, definida no regimento interno. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 12. Nos julgamentos realizados pelos órgãos colegiados referidos nos incisos I e II do caput deste artigo, é assegurada ao procurador do sujeito passivo a realização de sustentação oral, na forma do regulamento. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 13. Os órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput deste artigo observarão as súmulas de jurisprudência publicadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Art. 25-A. Na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido definitivamente a favor da Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 deste Decreto, e desde que haja a efetiva manifestação do contribuinte para pagamento no prazo de 90 (noventa) dias, serão excluídos, até a data do acordo para pagamento, os juros de mora de que trata o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º O pagamento referido no caput deste artigo poderá ser realizado em até 12 (doze) parcelas, mensais e sucessivas, corrigidas nos termos do art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e abrangerá o montante principal do crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 2º No caso de não pagamento nos termos do caput ou de inadimplemento de qualquer das parcelas previstas no § 1º deste artigo, serão retomados os juros de mora de que trata o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 3º Para efeito do disposto no § 1º deste artigo, admite-se a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de titularidade do sujeito passivo, de pessoa jurídica controladora ou controlada, de forma direta ou indireta, ou de sociedades que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma pessoa jurídica, apurados e declarados à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, independentemente do ramo de atividade. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 4º O valor dos créditos a que se refere o § 3º deste artigo será determinado, na forma da regulamentação: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – por meio da aplicação das alíquotas do imposto de renda previstas no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre o montante do prejuízo fiscal; e

II – por meio da aplicação das alíquotas da CSLL previstas no art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, sobre o montante da base de cálculo negativa da contribuição.

§ 5º A utilização dos créditos a que se refere o § 3º deste artigo extingue os débitos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 6º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para a análise dos créditos utilizados na forma do § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 7º O disposto no caput deste artigo aplica-se exclusivamente à parcela controvertida, resolvida pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 deste Decreto, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 8º Se não houver opção pelo pagamento na forma deste artigo, os créditos definitivamente constituídos serão encaminhados para inscrição em dívida ativa da União em até 90 (noventa) dias e: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não incidirá o encargo de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969; e

II – será aplicado o disposto no § 9º-A do art. 25 deste Decreto.

§ 9º No curso do prazo previsto no caput deste artigo, os créditos tributários objeto de negociação não serão óbice à emissão de certidão de regularidade fiscal, nos termos do art. 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 10. O pagamento referido no § 1º deste artigo compreende o uso de precatórios para amortização ou liquidação do remanescente, na forma do § 11 do art. 100 da Constituição Federal. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) (*negrejou-se*)

A Lei nº 14.689/2023 também estipulou, com respeito aos julgamentos por voto de qualidade, que:

Art. 1º Os resultados dos julgamentos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), na hipótese de empate na votação, serão proclamados na forma do disposto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos termos desta Lei.

[...]

Art. 3º Os créditos inscritos em dívida ativa da União em discussão judicial que tiverem sido resolvidos favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, poderão ser objeto de proposta de acordo de transação tributária específica, de iniciativa do sujeito passivo.

Parágrafo único. (VETADO).

Art. 4º Aos contribuintes com capacidade de pagamento, fica dispensada a apresentação de garantia para a discussão judicial dos créditos resolvidos favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos contribuintes que, nos 12 (doze) meses que antecederam o ajuizamento da medida judicial que tenha por objeto o crédito, não tiveram certidão de regularidade fiscal válida por mais de 3 (três) meses, consecutivos ou não, expedida conjuntamente pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 2º Para os fins do disposto no caput deste artigo, a capacidade de pagamento será aferida considerando-se o patrimônio líquido do sujeito passivo, desde que o contribuinte:

I – apresente relatório de auditoria independente sobre as demonstrações financeiras, caso seja pessoa jurídica;

II – apresente relação de bens livres e desimpedidos para futura garantia do crédito tributário, em caso de decisão desfavorável em primeira instância;

III – comunique à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a alienação ou a oneração dos bens de que trata o inciso II deste parágrafo e apresente outros bens livres e

desimpedidos para fins de substituição daqueles, sob pena de propositura de medida cautelar fiscal; e

IV – não possua outros créditos para com a Fazenda Pública, presentes e futuros, em situação de exigibilidade.

§ 3º Nos casos em que seja exigível a apresentação de garantia para a discussão judicial de créditos resolvidos favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, não será admitida a execução da garantia até o trânsito em julgado da medida judicial, ressalvados os casos de alienação antecipada previstos na legislação.

§ 4º O disposto neste artigo não impede a celebração de negócio jurídico ou qualquer outra solução consensual com a Fazenda Pública credora que verse sobre a aceitação, a avaliação, o modo de constrição e a substituição de garantias.

§ 5º Caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinar a aplicação do disposto neste artigo.

[...]

Art. 15. O disposto no § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, aplica-se inclusive aos casos já julgados pelo Carf e ainda pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação desta Lei.

Art. 16. Nos processos administrativos decididos favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, durante o prazo de vigência da Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023, com fundamento em seus arts. 1º e 5º, aplicar-se-á o disposto no § 9º-A do art. 25 e no art. 25-A do referido Decreto e nos arts. 3º e 4º desta Lei.

Art. 17. Revogam-se:

I – (VETADO);

II – o art. 19-E da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; e

[...] (negrejou-se)

Nestes termos, a Lei nº 14.689/2023 previu em três momentos a extinção de penalidades:

Na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, conforme expresso no § 9º-A incluído no mesmo art. 25, devendo a exclusão da penalidade ser promovida no encaminhamento dos créditos definitivamente constituídos para inscrição em Dívida Ativa da União, na forma do art. 25-A, §8º, inciso II incluído no Decreto nº 70.235/72 pela Lei nº 14.689/2023;

Na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, relativamente a casos já julgados pelo Carf e ainda pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação da Lei nº 14.689/2023, conforme seu art. 15; e

Na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, relativamente aos processos administrativos decididos favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade no prazo de vigência da Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023, com fundamento em seus arts. 1º e 5º.

Impõe-se, neste contexto, definir: i) se o caso presente se enquadra em uma das hipóteses de exclusão da penalidade por determinação legal; ii) se a exclusão das multas por

determinação legal enseja a perda de objeto do recurso fazendário; e iii) se esta exclusão alcança, também, as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas determinadas em razão das glosas que afetaram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidas no ajuste anual e já decididas definitivamente neste Conselho por voto de qualidade.

Nos termos expressos nos dispositivos legais ao norte, vê-se que a extinção da penalidade por determinação legal tem por pressuposto a subsistência de sua exigência no julgamento decidido por voto de qualidade. Daí, também, a determinação de aplicação do disposto no § 9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, presente no §8º do art. 25-A incluído no mesmo Decreto, por ocasião do encaminhamento do crédito tributário definitivamente constituído para inscrição em Dívida Ativa da União.

No presente caso, com o julgamento expresso no Acórdão n.º 9101-003.740, a multa de ofício proporcional e as multas isoladas foram restabelecidas em razão do restabelecimento de parte do principal lançado por voto de qualidade. A multa de ofício proporcional foi objeto de cobrança antes da edição da Lei n.º 14.689/2023, e acerca desta parcela não se vislumbra questionamento quanto à aplicação do art. 15 da Lei n.º 14.689/2023. Já as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas decorrentes da glosa de amortização de ágio restabelecida por voto de qualidade no Acórdão n.º 9101-003.740, um primeiro questionamento se apresenta porque houve sua extinção em face do empate no julgamento do recurso voluntário promovido na vigência do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, e, dessa forma, nenhuma das hipóteses da Lei n.º 14.689/2023 estaria, literalmente, presente.

A pretensão da Contribuinte, assim, pode ser interpretada a partir da hipótese de que, caso provido o recurso especial da PGFN, a penalidade em comento será restabelecida e, assim, operar-se-ia a extinção prevista no art. 15 da Lei n.º 14.689/2023, porque a exigência principal correlata foi julgada pelo CARF por voto de qualidade e ainda estaria pendente de *apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação desta Lei*. Veja-se que a Lei n.º 14.689/2023 não exige que o julgamento no âmbito judicial não tenha ainda se verificado na data de cobrança da penalidade, mas sim na data de publicação da Lei, ou seja, em 21/09/2023.

Daí a superveniente perda de interesse recursal da PGFN, quanto à pretensão de restabelecer penalidade que, se restabelecida, deverá ser extinta pela autoridade encarregada de sua cobrança antes de sua inscrição em Dívida Ativa da União por aplicação do §9º-A do art. 25 do Decreto n.º 70.235/72, vez que provada a pendência de apreciação pelo Tribunal Regional Federal, em 21/09/2023, do mérito da exigência principal da qual decorrem as multas isoladas aqui exoneradas.

A dúvida que exsurge, daí, é se o interesse recursal da PGFN se limita, nestes casos, à exigência material do crédito tributário correlato, ou se, nesta instância especial, também deve ser reconhecido seu direito de ver afirmada interpretação da legislação tributária distinta da que prevaleceu no acórdão recorrido. Em outras palavras: se subsiste o interesse recursal da PGFN para reforma do acórdão que poderá, minimamente, se prestar como paradigma de outras divergências jurisprudenciais.

Interessante traçar um paralelo com casos de desistência de discussão, por sujeito passivo, de créditos tributários exonerados em sede de recurso voluntário e objeto de recurso especial pela PGFN. A prática deste Colegiado tem sido, em tais circunstâncias, conhecer do recurso especial fazendário sem confirmar a existência de divergência jurisprudencial e dar-lhe provimento para restaurar a exigência do crédito tributário acerca do qual o sujeito passivo desistiu de litigar. Consequência desta providência é a reforma do acórdão recorrido e a sua

imprestabilidade para caracterização de futuros dissídios jurisprudenciais, na forma do art. 67, §15 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, incluído pela Portaria MF nº 39/2016 no texto aprovado pela Portaria MF nº 343/2015<sup>5</sup>, especialmente porque, como expresso no art. 78, §3º do mesmo Anexo II do Regimento, tal desistência importa em *renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente*.

No caso presente ter-se-ia, ao reverso, “desistência do sujeito ativo” acerca da penalidade aplicada em lançamento mantido por voto de qualidade, dada a cogitada vedação legal de inscrição em Dívida Ativa da União da penalidade associada. Contudo, distintamente da afirmada *renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo*, neste reverso não há como afirmar que o “sujeito ativo” deixou de ter interesse na fixação da interpretação da legislação tributária de regência do tema, inclusive porque o acórdão recorrido poderá ser invocado em outros dissídios nos quais não exista possibilidade de exclusão da penalidade, porque não aplicado o voto de qualidade.

Assim, ainda que, se restabelecidas as multas isoladas, prevaleça a interpretação de que elas não podem ser cobradas, vislumbra-se a subsistência de interesse recursal da PGFN nesta instância especial, razão pela qual, afastados os demais óbices ao conhecimento, como bem exposto pelo I. Relator, esta Conselheira mantém seu entendimento favorável ao CONHECIMENTO do recurso especial da PGFN.

Subsidiariamente adicione-se a compreensão de que a exclusão das multas isoladas, no presente caso, poderia ser cogitada em face das determinações legais referidas, mas não em razão dos argumentos assim deduzidos pela Contribuinte:

Por fim, cumpre esclarecer que muito embora o caso concreto trate de multas isoladas impostas em decorrência da glosa de despesas de amortização de ágio que também resultaram na exigência de IPRJ e de CSL no mesmo lançamento, **a regra do § 9º-A do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72, por não fazer nenhuma distinção, aplica-se a quaisquer multas, incluindo-se as multas isoladas, como evidenciado inclusive pelo processo legislativo pertinente ao Projeto de Lei nº 2.384/23, que resultou na Lei nº 14.689/23.**

Com efeito, tendo o Poder Executivo enviado à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 2.384/23 no qual restabelecia o voto de qualidade como critério de desempate nos julgamentos do CARF, foi nele introduzida por meio de Substitutivo de Plenário a regra do § 9º-A do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72, cuja **Redação Final enviada ao Senado Federal foi a seguinte:**

“§ 9º-A. Ficam **excluídas AS MULTAS** e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, **na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade** previsto no § 9º deste artigo.”

Tal texto, exatamente igual ao que foi sancionado pelo Presidente da República na Lei nº 14.689/23, aplicava-se sem nenhuma distinção a quaisquer multas, e a todas elas.

---

<sup>5</sup> Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

[...]

Já no Senado Federal o Senador Otto Alencar, relator do Projeto na Comissão de Assuntos Econômicos, propôs em seu Parecer uma Emenda de Redação com o objetivo de restringir a regra às multas incidentes sobre o valor do principal, pela qual a regra do § 9º-A do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72 passaria a ter a seguinte redação, “*verbis*”:

“§ 9º-A Ficam excluídas as multas **incidentes sobre o valor do principal** e cancelada a representação fiscal para fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo.” (destaques nossos)

A justificativa para tal Emenda de Redação que constou do Parecer da Comissão de Assuntos Econômicos era a seguinte, “*verbis*”:

“Nesse ponto, propomos duas emendas de redação para que fique clara a adoção do voto de qualidade, na forma disciplinada pela lei em que se converter o projeto, bem como **a exclusão apenas das multas que sejam acessórias do débito tributário principal**. Eventuais penalidades que sejam objeto exclusivo da autuação, caso de penalidades por infração da legislação aduaneira, não são afastadas pelo voto de qualidade, pois configuram o montante principal da dívida.”

Nesse contexto, tendo sido a abrangência da regra do § 9º-A do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72 expressamente discutida pelo legislador, e tendo sido por ele rejeitada a proposta que a restringia às multas incidentes sobre um valor de principal resta inequívoca a aplicabilidade da regra também às multas isoladas como a aplicada no caso concreto, que, de qualquer forma, não foi “*objeto exclusivo da autuação*” e decorreu de glosa de despesa que gerou um “*débito tributário principal*” de IRPJ e CSL, cuja exoneração total inicialmente determinada pelo CARF, como visto acima, chegou a prejudicar a análise do recurso voluntário quanto à incidência das multas isoladas. (destaques)

Não é possível afirmar, a partir desta evolução do texto legislativo no Senado Federal, que a exclusão alcança toda e qualquer penalidade, ainda que não acessória do débito tributário principal. A rejeição da emenda pode significar, também, que a alteração era desnecessária porque o texto legal já permitia esta interpretação, mormente tendo em conta que o novo regramento se prestou a revogar o art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 que, introduzido pela Lei nº 13.988/2020, passou a ensejar a solução favorável aos contribuintes na hipótese de *empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário*. Assim, o cenário normativo evoluiu da extinção integral do crédito tributário para a exclusão, apenas, das multas, em caso de empate no julgamento, do que decorre a conclusão de que estas penalidades são aquelas acessórias ao crédito tributário principal.

Neste sentido também se vê na tramitação do Projeto de Lei nº 2.384/2023, junto à Câmara dos Deputados, que as referências à exclusão da penalidade, ausentes no projeto original, surgem por emendas que são admitidas no Parecer de Plenário do Relator do Projeto como referentes a *parcelas acessórias do montante principal do crédito tributário nos casos de empate no julgamento administrativo*:

Originariamente, prevalecia o § 9º do referido artigo, segundo o qual, em caso de empate nas deliberações de órgão do Conselho, o voto de qualidade caberia ao respectivo presidente, função que deve ser ocupada por representante da Fazenda Nacional.

Contudo, atualmente o art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, introduzido pela Lei nº 13.988/2020, define que, em caso de empate no julgamento de processo administrativo de determinação do crédito tributário, o litígio deve ser resolvido em favor do contribuinte.

Nesse contexto, os arts. 1º e 5º do PL nº 2.384/2023 revogam o referido art. 19-E e restabelecem a eficácia do voto de qualidade da Fazenda Pública.

[...]

Relativamente aos arts. 1º e 5º, segundo a justificação do Projeto, a regra de desempate em favor do contribuinte estabelecida pela Lei nº 13.988/2020 teria provocado a reversão do entendimento do tribunal em grandes temas tributários.

Na medida em que a decisão administrativa em favor do contribuinte extingue o crédito tributário, a Fazenda Nacional teria ficado impedida de levar tais temas relevantes à apreciação do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

[...]

As Emendas nº 13 e 21 reduzem as multas aplicáveis aos créditos decididos favoravelmente à União no âmbito do CARF por voto de qualidade.

[...]

A Emenda nº 23 estabelece que, relativamente ao crédito tributário mantido em julgamento decidido em favor da Fazenda Pública pelo voto de qualidade (i) ficarão afastadas as multas, os juros e o encargo legal e desobrigados os devedores solidários e (ii) será dispensada a apresentação de garantia para a sua discussão, sendo que os embargos à execução fiscal respectiva não dependerão de garantia do juízo e terão efeito suspensivo. O crédito mantido (iii) não impedirá a emissão de certidão de regularidade fiscal e (iv) poderá ser cancelado por decisão da PGFN, mediante controle de legalidade. Ademais, (v) o contribuinte poderá optar por transação sob condições especiais.

[...]

A Emenda nº 38 estabelece que, nos julgamentos decididos em favor da União pelo voto de qualidade, ficam afastadas as multas, de mora e de ofício, e canceladas as representações fiscais para fins penais, inclusive para os casos já julgados pelo CARF e ainda pendentes de apreciação do mérito no Tribunal Regional Federal competente.

[...]

## II - VOTO DO RELATOR

[...]

Quanto ao mérito, somos favoráveis ao projeto sob análise, pois a regra introduzida pela Lei nº 13.988/2020, que favorece o contribuinte em caso de empate no CARF, se mostrou demasiadamente desvantajosa para a Receita Federal do Brasil, especialmente em decorrência da composição paritária do Conselho.

Nesse contexto, em que pese a relevância da presença de representantes dos contribuintes no CARF, nos parece que, em caso de impasse no julgamento, a própria administração tributária deve ter um maior protagonismo na fixação do entendimento administrativo relativo à interpretação da legislação tributária e à capitulação do fato imponible.

Registre-se, nesse sentido, que, caso não concorde com a exação, o contribuinte tem a possibilidade de acionar o Poder Judiciário, faculdade que não é conferida à administração, salvo em casos muito particulares.

A nosso ver, contudo, o atual modelo de aplicação do voto de qualidade pela Fazenda Pública não se alinha adequadamente ao disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a lei tributária que define infrações ou comina penalidades deve ser interpretada de forma mais favorável ao acusado, o que **recomenda a previsão de concessão de desonerações relativas às parcelas acessórias do montante principal do crédito tributário nos casos de empate no julgamento administrativo.**

[...]

Assim, após amplo debate com o Governo e com os demais Parlamentares e o recebimento de contribuições dos diversos setores interessados, propomos o substitutivo anexo, no qual, acolhendo as sugestões constantes das Emendas nºs 4, 13, 21, 23, 29,

30, 34, 36, 37 e 38, introduzimos importantes modificações no PL nº 2.384/2023, dentre as quais destacamos:

[...]

(ii) o acolhimento parcial do acordo entre o Governo e a OAB, em relação à concessão de tratamento diferenciado dos créditos tributários mantidos pelo CARF por voto de qualidade, especialmente no que diz respeito às multas, aos juros, às condições especiais de pagamento e às garantias exigidas para a discussão do valor controvertido;

[...] (destacou-se)

Contudo, mesmo sob a ótica de que a multa isolada pune infração distinta daquela que enseja a falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, ter-se-ia no presente caso a decisão, por voto de qualidade, de que a base de cálculo das estimativas deveria ser ajustada com a glosa das amortizações de ágio. Ou seja, não há uma decisão que afaste o principal devido apenas porque ele não foi lançado nas apurações mensais, mas há decisão, por voto de qualidade, que valida a recomposição das bases mensais, a partir da qual são evidenciadas as parcelas mensais não recolhidas, base de cálculo da multa isolada. Assim, concorda-se com a parte final da argumentação da Contribuinte, no sentido de que a multa isolada não se trata aqui de penalidade que foi “*objeto exclusivo da autuação*”, mas sim decorreu de glosa de despesa que também gerou um “*débito tributário principal*” de IRPJ e CSL.

De toda a sorte, subsistindo o interesse recursal da PGFN como antes exposto, o presente voto é no sentido de CONHECER do recurso especial, para solução do dissídio jurisprudencial demonstrado.

No mérito, esta Conselheira acompanha integralmente o relator para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN e reformar o entendimento do acórdão recorrido, para reconhecer válida a imputação das multas isoladas no presente caso, mas deixando de restabelecer sua exigibilidade em razão da extinção operada por força do art. 15 da Lei nº 14.689/2023.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa